

ŞİRKETLERİN İÇ DENETİM BİRİMLERİNDE HİLE DENETİMİ VE BİR VAKA İNCELEMESİ*

FRAUD AUDIT IN INTERNAL AUDIT DEPARTMENT OF COMPANIES AND A CASE STUDY

Öğr. Gör. Salih KAYIKÇIOĞLU**

ÖZ

Küreselleşme ile birlikte piyasaların rekabet koşulları artmıştır. Rekabet yoğun piyasalarda sürdürülebilirliklerini koruma çabası içerisinde olan şirketler, rekabet avantajı elde edebilmek ve kârlılıklarını koruyabilmek noktasında, etik kurallar ile örtüşmeyen uygulamaları hayata geçirebilmektedirler. Örgütleri uzun vadede olumsuz olarak etkileyen etik dışı uygulamaların ortaya çıkartılması noktasında örgütlerin iç denetim süreçlerinin önemi büyüktür. İç denetim süreçleri, etik dışı uygulamaların ya da diğer bir ifade ile hileli işlemlerin ortaya çıkartılması noktasında başvuru en önemli süreçlerden bir tanesidir. Uzun vadede örgütleri yüksek maliyetler, itibar kaybı gibi olumsuz durumlar ile karşı karşıya bırakabilme ihtimali olan hileli işlemlerin iç denetim süreçleri kapsamında ortaya çıkartılması ve iç denetim süreçlerinde iç denetim departmanlarının hile denetim süreçleri bu çalışmanın temel konusudur. Temel konu kapsamında, XYZ A.Ş.'de yürütülen uygulama kapsamında, iç denetim süreçlerinde hilenin araştırılması ve hilenin ortaya çıkartılması ve raporlanması süreçlerinin incelenmiş ve tüm süreçler Uluslararası İç Denetim Standartları kapsamında değerlendirilmiştir.

Anahtar Sözcükler : İç Denetim, İç Denetçi, Hile Denetimi, Uluslararası İç Denetim Standartları

ABSTRACT

The conditions of competition in today's markets are intensified by the effects of globalization. Organizations, which try to ensure their sustainability and try to enjoy competitive edge in highly competitive markets, may sometimes encounter some unethical behaviors, and be subject to unethical

* Bu makale yazar tarafından Işık Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe ve Denetim Bilim Dalı'na sunulan "Şirketlerin İç Denetim Birimlerinde Hile Denetimi ve Bir Uygulama" adlı Yüksek Lisans Tezinden üretilmiştir.

** Işık Üniversitesi Muhasebe Denetim Bölümü

processes. These unethical behaviors effect organizations into effect. These unethical behaviors effect organizations badly in long-term. For bringing into open of these unethical behaviors which results in fraudulent acts, internal auditing processes of organizations are important. Over the long term, fraud results with high costs and loss of reputation for organizations. Internal auditing processes are helpful for discovering fraud and the main subject of this thesis is the ways and means of finding out fraud by internal auditing processes. Within this context, a case study is performed in a real company, XYZ A.Ş. and the main aim of this case study is to investigate the internal auditing processes during the discovery of fraud and the reporting of it. The findings of this process is evaluated in the context of international internal auditing standards.

Keywords: Internal Auditing, Internal Auditor, Fraud Audit, International Internal Auditing Standards

1. GİRİŞ

Küreselleşme ile birlikte, dünya üzerindeki piyasalarda paranın dolaşımına ilişkin var olan sınırlar kalkmıştır. Paranın likiditesinin artması ve ekonomik anlamda sınırların yok olmasına ek olarak iletişim ve bilgi teknolojilerinde yaşanan hızlı gelişmeler sonrasında bilgi ve paranın transferinin kolaylaşması ile dünya üzerindeki ekonomilerin birbirlerinden etkilenme oranları artmıştır. Artık günümüzde, ekonomilerden birinde ortaya çıkan ciddi dalgalanmaların domino etkisi ile diğer ekonomileri etkilemesi kaçınılmazdır. Bu durumda da dünya ekonomilerinde finansal krizlerin yaşanma sıklığı ve bu finansal krizlerin sürelerinin ve etkilerinin uzun döneme yayılması kaçınılmaz olmuştur.

Uzun dönemde etki sahibi olan finansal krizlerin en derin etkilerini piyasalarda faaliyetlerini sürdüren örgütler hissetmektedir. Kârlılık yapılarının değişmesi yönünde ciddi etkiler ile karşı karşıya kalan örgütler rekabet yoğun sektörlerde sürdürülebilirliklerini korumak adına yapısal değişimlere başvurmuşlardır ve fakat kriz dönemlerinde yetersiz kalan bu değişimler sonucunda, örgütler kârlılıklarını ve sürdürülebilirliklerini korumak adına, gelir dağılımından adil pay alabilmek adına, yasal düzenlemeler dışında ve etik kurallarla örtüşmeyen uygulamaları hayata geçirmeye başlamışlardır. Bu düzenlemeler pek tabi, ilk bakışta gözle görülebilen ve tespit edilebilen uygulamalardan oluşmamaktadır. Örgütlerde etik kurallardan arı olarak gerçekleştirilen hileli uygulamaları ancak, örgüt içerisinde krizlerin patlak vermesi ile ya da günümüzde özellikle vekâlet teorisi kapsamında önemli bir ihtiyaç halini gelen

denetim süreçleri ile ortaya çıkabilmektedir. Bu nedenle, denetim, iç denetim ve bağımsız denetim konuları, örgütler, ekonomi ve makro düzeyde sürdürülebilir kalkınma açısından son derece önemli kavramlardır.

Hilelerin tespit edilememesi ve tespit edilemediklerinden dolayı önlenememesi sonucunda örgütler ve ekonomiler ciddi zararlar ile karşı karşıya kalmaktadır. Hileler, tasarlanarak ve bilinç dâhilinde gerçekleştikleri için “hatalardan” önemli ölçüde farklılaşmaktadırlar ve bu nedenle de tespit edilmeleri oldukça zorlaşmaktadır. Hilelerin tespit edilmesi noktasında en önemli görevlerden biri iç denetim süreçlerine düşmektedir. İç denetim süreçleri, örgütlerin süregelen faaliyetlerinin mevcut politikalara, düzenlemelere, yasalara ve yürürlükteki mevzuata uygunluğunun denetlenmesi ve aksayan faaliyetlere ilişkin tespitlerin yapılması noktasında kritik rol oynamaktadır. Etkin ve verimli sonuçlar ortaya koyabilecek iç kontrol sistemlerinin, kurumsal yönetim ilkelerinin benimsendiği ve etik kodların örgüt iklimine entegre edildiği örgütlerde faaliyet göstermesinin yanı sıra etkin olarak denetlenmesi ve aksaklıkların tespit edilerek engellenmesi şarttır. Bu noktada bir kere daha iç denetim ve iç denetime ilişkin uygulamaların örgütler açısından ne denli önemli olduğu görülmektedir. Bu makalede, denetim kavramı ve iç denetim kavramları çerçevesinde hile riski ve hile teorisi incelenmiştir. Bu kapsamda iç denetimde hile araştırma sürecine yönelik bir uygulama yürütülmüş ve uygulama kapsamında, iç denetim süreçlerinde hile araştırma uygulamalarının hilenin ortaya çıkartılmasından raporlama sürecine kadar olan aşamalarının Uluslararası İç Denetim Standartları kapsamında açıklanması amaçlanmıştır.

2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Şirketlerin içi denetim birimlerinde hile denetimine yönelik süreçlerin belirlenmesi ve bu süreçler kapsamında hile araştırma uygulamaları kapsamında hilenin ortaya çıkartılmasından raporlamaya kadar geçen sürecin Uluslararası İç Denetim Standartları kapsamında değerlendirilmesini kapsayan çalışmanın kavramsal çerçevesi; denetim, iç denetim ve iç denetimde hile denetimi kavramlarından oluşmaktadır.

2.1. Denetim

Denetim temel olarak, bir birey, bir örgüt, bir iktidar ya da bir olaya ilişkin mevcut görünümün, yapının, işleyişin, yasalar, mevzuatlar, tüzükler, yönetmelikler çerçevesinde bilimsel ve akılcı yaklaşımlar gözeterek ölçülmesi,

gözlemlenmesi ve raporlanmasına ilişkin tüm uğraşları kapsayan sistematik bir süreçtir (Yüzgün, 1974: 21). Denetim, ekonomiye dayalı olan faaliyetleri, olayları, süreçleri kapsamaktadır ve sistematik bir yapı olarak bilgi üretme ve karar verme işlevlerini içerisinde barındırmaktadır ve önceden belirlenmiş kriterler kapsamında ekonomi ile ilişkilendirilen faaliyetleri değerlendirmekte ve belirlenen kriterler ile var olan kriterler arasındaki ilişkiyi belirleyerek farklılıkları raporlama yöntemi ile ortaya koymaktadır (Güredin, 1994: 5-6), (Çetinoğlu ve Kurnaz, 2010: 12).

Denetim kavramı alan yazın kapsamında farklı şekillerde sınıflandırılmaktadır. Bu sınıflandırmalar; (i) konusu ve amaçlarına göre denetim türleri, (ii) uygulama zamanına göre denetim, (iii) denetçi ile örgüt arasındaki ilişki açısından denetim şeklindedir. Bu sınıflandırmalar kapsamında denetim farklı alt başlıklar kapsamında özelleşmektedir. Konusu ve amaçlarına göre denetim türleri; (a) faaliyet denetimi, (b) finansal tablolar denetimi, (c) uygunluk denetimi (Kaval, 2003: 4); uygulama zamanına göre denetim türleri; (a) sürekli denetim, (b) sınırlı denetim, (c) özel denetim ve denetçi ile örgüt arasındaki ilişki açısından denetim; (a) iç denetim, (b) kamu denetimi, (c) bağımsız denetim şeklinde sıralanmaktadır.

Faaliyet denetimi en temel anlamda; işletmenin faaliyetlerinin etkin ve verimli olup olmadığının denetlenmesi olarak tarif edilmektedir. Finansal tablolar denetimi ise, bir işletmenin finansal tablolarının Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine veya işletmenin hukuki statüsü gereği başka bir muhasebe sistemine uygun düzenlenip düzenlenmediğini belirlemeye yönelik, bu tabloların ve bu tablolar dayanağını oluşturan kayıt, belge ve diğer ipuçları üzerinden yürütülen çalışmalara dayanan ve bulguları denetim raporunda özetleyen sistematik incelemedir (Kaval, 2003: 25). Konusu ve amaçlarına göre denetimin diğer bir türü olan uygunluk denetimi ise, bir örgüt tarafından yürütülen finansal işlemlerin ve / veya örgütsel faaliyetlerin, önceden belirlenmiş olan kanunlara / mevzuata yönelik olarak uygunluğunun denetlenmesi olarak tanımlanmaktadır.

Uygulama zamanı kapsamında denetim türleri incelendiğinde, sürekli denetim; örgütün faaliyetlerinin yıl boyunca kesintisiz olarak incelenmesi olarak tanımlanmaktadır. Sınırlı denetim – ara dönem denetimi olarak da adlandırılmaktadır – belirli periyotlar halinde gerçekleştirilen denetim çalışmasıdır. Özel denetim ise, örgütlerin tasfiye, birleşme, devir, kısmi bölünme, bölünme

gibi özellik arz eden durumlarında ya da halka ilk defa arz olacak şirketlerin halka arz edilmesinden önce geçirdiği denetim türüdür (Kaval, 2003: 27).

Denetimin sınıflandırılması kapsamında ele alınacak son sınıflandırma, denetçiyle örgüt arasındaki ilişki göz önünde tutularak yapılan denetim sınıflandırmalarıdır. Bu kapsamda yapılan sınıflandırmalardan, iç denetim; en temel anlamda, bir örgütün sürdürmekte olduğu faaliyetlerinin, örgütün üst yönetimi tarafından belirlenmiş, politikalara, planlara, prosedürlere ve stratejilere uygun olup olmadığının ölçülmesi ve örgüt içerisinde var olan iç kontrol sisteminin etkin ve verimli olarak işleyip işlemediğini denetlemek ile ilgili olan sistematik bir süreçtir (Kepekçi, 2004: 4). Kamu denetimi ise, yetkilendirmesini yasalar kapsamında alan bir denetim türüdür ve bu denetim türünde gerçekleştirilen denetimler finansal tabloların denetimi, uygunluk denetimi, faaliyet denetimi olarak amaçlarına göre farklılaşmaktadır (Gürbüz, 1990: 17). Son olarak, bağımsız denetim ise; en temel anlamda, örgütlerin talebi üzerine, belirlenmiş bir denetim sözleşmesi ile çerçevelenen, denetim şirketleri ya da muhasebe meslek mensupları tarafından yürütülen denetim türüdür. Bağımsız denetim türünü kamu denetiminden ayıran en önemli özellik, bağımsız denetimi talep eden tarafın örgüt olması durumudur.

2.2. İç Denetim

İç denetim kavramı ile ilgili alan yazın incelendiğinde, kavrama dair genel kabul görmüş en yaygın tanımın IIA (The Institute of Internal Auditors) tarafından 2003 yılında yapılan tanımlama; *iç denetim bir örgütün faaliyetlerinin gelişmesini sağlamak ve bu faaliyetlere katma değer yaratmak amacı ile yürütülen bağımsız ve tarafsız danışmanlık faaliyetidir*”

İç denetim kavramı özellikle günümüz küresel piyasalarında faaliyet gösteren çok uluslu şirketler açısından oldukça önem arz eden bir kavramdır. Kavramın günümüzdeki derin ve detaylı çerçeveye ulaşması uzun bir tarihsel yolculuk sonucunda olmuştur. İç denetim kavramının tarihsel yolculuğu incelendiğinde, kavramın temellerinin on üçüncü yüzyıla dayandığı görülmektedir. İngilizce “*audit*” olarak kullanılan denetim kelimesinin Latin dili kökenli kökü olan “*audire*” 1300’lü yıllarda unvan olarak İngiltere topraklarında kullanılmış olan bir kelimedir (Allen, 2004: 5). Uzun yıllar unvan olarak kullanılan bu kelime, sanayi devrimi ile birlikte muhasebeye ve finansal sonuçlara yönelik ilginin artması ve kayıtların incelenmeye başlaması ile birlikte Avrupa topraklarında günümüz modern denetim ile benzer niteliklere sahip denetim altyapısı-

nın kurulması ile kullanılmaya başlanmıştır. 1941 yılına gelindiğinde Amerika Birleşik Devletleri'nde Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (IAA)'nın kurulması ile birlikte iç denetime ilişkin çabaların ilk tohumları atılmış ve iç denetim kavramı her geçen gün artarak önem kazanmıştır. İç denetim faaliyetlerinin giderek önem kazanmasının en temel nedeni, günümüz örgütleri için, denetim hizmetinin devamlılık arz eden bir ihtiyaç olmasıdır (Başpınar, 2006: 26-28).

İç denetim faaliyetleri günümüzde, finansal olduğu kadar finansal nitelik taşımayan faaliyetlerin, konuların, vakaların da denetlenmesine yönelik çalışmalar yürüten bir sistematik halini almıştır. İç denetim artık, örgütlerin iç kontrol sistemlerinin etkinliğini, verimliliğini ölçmeyi amaçlayan, belirlenmiş örgüt amaç ve hedeflerine etkin ve verimli kaynak kullanımı ile ulaşılması süreçlerine destek veren bir sistematik halini almıştır (Adiloğlu, 2011: 11). İç denetim, örgütlerin, yönetsel anlamdaki faaliyetlerini, bilgi iletişim sistemlerini, kaynak planlamasına ilişkin süreçlerini, bilgi sistemlerini kapsayacak genişlikte bir kontrol alanına sahiptir ve tüm bu alanlara yönelik sürdürülebilir bir kontrol ve denetim mekanizması yardımı ile gerek finansal gerekse süreçsel verimliliğin artması noktasında katkı sağlamaktadır. İç denetim faaliyetleri bir anlamda, örgütlerin yönetsel süreçlerinde alınan stratejik kararların, operasyonel kararların ve süreçlere yönelik kararların aynası niteliğindedir ve örgütlerin belirledikleri amaçlara ve hedeflere ulaşması süresince alınan bu kararlar neticesinde gerçekleşen faaliyetlerin etkinliği denetlenmektedir. Bu kapsamda iç denetim süreçlerinin temel amaçlarını aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Uyar, 2009: 21);

- Örgütün finansal ve finansal olmayan tüm süreçlerinin kontrolüne dâhil olarak, örgüt tarafından yürütülen tüm faaliyetlerin etkin, verimli ve yeterli sonuçlar vermesinin sağlanması ve örgütün sağlıklı bir şekilde belirlenen amaç ve hedeflerine ulaşmasına katkı sağlamak,
- Örgütlerin önceden belirlenmiş örgüt politikalarına uygun faaliyet göstermesini kontrol altında tutmak ve amaçlar, programlar, stratejik planlar, performans planları gibi tüm planlara ve yürürlükte olan yasal mevzuata uygun olarak sürdürülebilir örgütsel kalkınmayı sağlamak,
- Örgütün varlıklarının etkin ve verimli olarak kullanılmasını sağlamak, örgüt varlıklarını güvence altına almak,
- Muhasebe sistemlerine ilişkin süreçlerin ve iç kontrol sistemlerinin etkinliğini ve verimliliğini incelemek, değerlendirmek ve belirlenen risklerin minimize edilmesine katkı sağlamak,

Sayılan bu amaçlar kapsamında iç denetim, özellikle günümüz çok uluslu şirketleri açısından gerek sürdürülebilirliğin sağlanabilmesi gerekse de rekabet yoğun piyasalarda faaliyetleri etkin ve verimli bir şekilde sürdürerek kârlılığın korunabilmesi noktasında önem arz etmektedir. Bunun yanı sıra, iç denetim süreçleri, örgütlerde gerçekleşmesi her zaman ihtimal dâhilinde olan hileli işlemlerin önlenmesi ve ortaya çıkartılması noktasında son derece önemli süreçler olarak kabul edilmektedir.

İç denetim faaliyetleri de tıpkı denetim faaliyetleri gibi, bir takım unsurlara sahip faaliyetler / süreçlerdir. Bu unsurlar, etkin ve verimli bir iç denetim sürecinden bahsedilebilmesi noktasında olmazsa olmaz unsurlar olarak kabul edilebilir. İç denetim süreçlerinde ele alınması gereken en önemli unsur “fonksiyonel bağımsızlık” unsurudur. İç denetim süreçlerinde görev alan iç denetçilerin bağlı oldukları iç denetim departmanlarının, örgüt içerisindeki diğer departmanlardan bağımsız olması ve tarafsızlıklarını etki edecek herhangi bir etki altında kalmadan denetim faaliyetlerini sürdürmeleri gerekmektedir. Tarafsızlığa etki edecek bir örgütsel yapılanmada, iç denetim faaliyetlerinin etkin ve verimli sonuçlar doğurması beklenemez.

İç denetime ilişkin bir diğer unsur “değer katma” unsurudur. İç denetim faaliyetleri, ortaya çıkabilecek risklerin azaltılmasına, varlıklara ilişkin etkin kullanım planlarının geliştirilmesine katkı sağladığı noktada, kurumsal anlamda katma değer yaratmaktadır ve bu faydaları nedeni ile de örgütler tarafından oluşabilecek hataların ve düzensizliklerin önlenmesi ve azaltılması noktasında etkin bir araç olarak kullanılmaktadır (Güredin, 2000: 176).

İç denetime ilişkin “risk yönetimi ve kurumsal yönetim süreçlerine katkı” unsuru; iç denetim süreçlerinin risk yönetim süreçlerine ve kurumsal yönetim ile ilişkili süreçlere sağladığı etkin katkı ile açıklanmaktadır. Küresel dünyada ve rekabet yoğun piyasalarda sürdürülebilirliğinin sağlanması noktasında var olan iç ve dış risklerin analiz edilmesi ve yönetilmesi örgütler için önemli bir şarttır. Kurumsal risk yönetimi de kurumu etkileme olasılığına sahip potansiyel risklerin belirlenmesi ve bu risklere ilişkin alınabilecek tüm önlemlerin alınmasına yönelik çabaları kapsamaktadır. İç denetim süreçleri bu noktada, gerçekleştirdiği denetimler ile kurumsal risk yönetim süreçlerine katkı sağlamaktadır.

İç denetimin “danışmanlık” unsuru, iç denetim süreçleri kapsamında ortaya çıkan sonuçların ve süreçler kapsamında karşılaşılan durumlara ilişkin geri bildirimlerin, yönetsel süreçlere yönelik danışmanlık hizmetini kapsamaktadır. Diğer

bir ifade ile iç denetçiler tarafından iç denetim süreçleri sonucuna hazırlanan raporlar, yönetsel kademelere, yönetim süreçleri, örgütün operasyonları ve faaliyetlerde yaşanan aksaklıklar ile ilgili bilgi vermektedir (Çelik, 2005: 36). Bu bilgilenme de iç denetimin danışmanlık süreci olarak değerlendirilmektedir.

İç denetim süreçlerinin unsurları kapsamında son olarak “standartlara uygunluk” unsurunun ele alınmasında fayda vardır. İç denetim süreçlerinin, mutlak surette mevcut standartlara uygun olarak yürütülmesi gerekmektedir. Aksi takdirde, standartlar ile uyumlu olmadan yürütülen iç denetim süreçlerinin, bağımsız, tarafsız, etkin ve verimli olmasının beklenmesi mümkün değildir.

İç denetim, özellikle günümüz örgütleri açısından önemli bir risk olarak kabul edilen hile riski ve hileli işlemlere yönelik olarak önem arz eden bir kavramdır. Hile ve hile riski, örgütlerin her durum ve her koşul altında karşı karşıya kalabileceği, hiçbir durum altında tamamen ortadan kaldıramayacağı operasyonel bir risktir. Her durumda var olan ve tamamen sıfırlanamayan bu riskin etkin bir şekilde yönetilmesi, örgütlerin sürdürülebilirliği, kârlılığı ve örgüt imajı için önemlidir. Dolayısıyla, örgütler faaliyet alanlarında ortaya çıkması muhtemel hileli alanları ve hile riski olasılıklarını belirlemek ve belirlemelere göre stratejiler geliştirerek bu riskleri minimize etmeye çalışmaktadırlar. Bu noktada iç denetim süreçleri, maddi kayıpların yaşanmaması, hatalı kararların alınmaması, suiistimal ve hile vakalarının ortaya çıkmaması için, örgütün tüm faaliyetlerini denetleyerek, yönetime raporlar. Bu sayede, muhtemel hile riski taşıyan alanların belirlenmesi ve risk yönetim süreçlerinde bu alanlara yönelik stratejilerin geliştirilmesinin önü açılmaktadır.

2.3. İç Denetimde Hile Denetimi

Hile en temel anlamda, bir başkasından ya da başkalarından haksız olarak menfaat sağlamak amacı güderek gerçekleştirilen aldatıcı davranıştır (Graycar, Smith, 2002: 5). Hile kasıt içeren bir eylem olarak kabul edilmektedir. Hile, içerdiği kasıt olgusu nedeni ile ortaya çıkartılması güç olan bir olgudur ve kasıt eylemine ek olarak aldatmayı, gizlemeyi içerisinde barındırdığı için bulunması ve tespit edilmesi zor olan bir eylemdir. Bulunması ve tespit edilmesi oldukça güç olan hile kavramının ortaya çıkartılmasına ve hiç oluşmasına yönelik olarak örgütler yoğun çaba sarf etmektedirler ve fakat kurulan sistematik ne olursa olsun, hile her zaman var olabilecek bir eylem olan hilenin her zaman var olması ve tamamen ortadan kaldırılamamasına yönelik en temel handikap, hilenin psikolojik bir tarafının da olmasıdır.

Hile kavramına yönelik olarak alan yazında var olan farklı sınıflandırmalar vardır. Her ne kadar farklı yaklaşımlar kapsamında hile kavramı sınıflandırılmış olsa dahi, kavrama ilişkin bir takım ortak özelliklerden söz etmek mümkündür. Bu özellikler aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Bozkurt, 2009: 60);

- Hile eylemi gerçekleştiren taraf tarafından gizli saklı yapılan bir eylemdir.
- Hile eyleminde hileyi gerçekleştiren taraf direkt ya da dolaylı bir fayda sağlama amacı taşımaktadır
- Hilenin içerisinde kasıt unsuru bulunmaktadır.
- Hileye maruz kalan taraf ya da diğer bir ifade ile kurban hileli eylem sonucunda aldanır ve zarar görür.

Hile, örgüt faaliyetlerinin zarar görmemesi ve örgütün sürdürülebilirliğinin sekteye uğramaması noktasında, önlenmesine yönelik çaba gösterilmesi gereken bir kavramdır. Hilenin önlenmesine yönelik olarak bazı süreçler uygulanmaktadır. Bunlar; (i) uygun çalışanların işe alınması, (ii) etik değerler ve kurumsal etik politikasının kurulması ve sürdürülmesi, (iii) etkin iç kontrol sisteminin oluşturulması ve sürdürülmesi şeklinde sıralanmaktadır.

Hile ile ilgili olan bir diğer önemli husus, hile ve hile riskinin değerlendirilmesidir. Hile ve hile riskinin değerlendirilmesine ilişkin süreçler, Hileli eylemlerin ortaya çıkartılması noktasında, hile ve hileye ilişkin süreçlere dair yapılan değerlendirmeler önem arz etmektedir. Hile riskinin değerlendirilmesi sürecinde, atılması gereken ilk adım hile riskini taşıyan alanların belirlenmesidir. Daha sonra sırasıyla, hile ve vakalarının belirlenmesi, tanımlanmış hile risklerin analizi, var olan kontrol mekanizmalarının değerlendirilmesi, kontrollerin uygulanması ve gözlem adımları gelmektedir.

Hile riskinin ortaya çıkartılması, iç denetim süreçlerinde özellikle dikkat edilmesi gereken ve bir anlamda iç denetimin hile riski ile ilişkili olduğu temel alan olarak tanımlanmaktadır. Hile riskini ortaya çıkartma noktasında uygulamada farklı bir takım yöntemler kullanıldığı bilinmektedir. Hile riskinin ortaya çıkartılmasına yönelik sıklıkla kullanılan yöntemlerden bir tanesi analitik inceleme prosedürleridir. Analitik inceleme prosedürleri, olağan dışı hesap hareketlerinin belirlenmesi, olağandışılık teşkil eden hesap kalemlerinin belirlenmesi ve dolayısıyla da finansal tablolarda oluşan hileli işlemlerin ortaya konulması açısından, iç denetim süreçlerine katkı sağlamaktadır. Gerek iç denetim süreçlerinde gerekse bağımsız denetim süreçlerinde denetçiler tarafından sıklıkla kullanılan bir teknik olan analitik inceleme prosedürleri,

hile riskinin ortaya konmasında ve hileli alanların tespit edilmesinde faydalı bir tekniktir. Analitik inceleme prosedürleri, denetim süreçlerinin planlanması aşamasında, kanıtların toplanması ve toplanan kanıtların değerlendirilmesi aşamalarında kullanılan analizler olarak bilinmektedir. Analitik inceleme prosedürleri, maddi hataların tespit edilmesi, işletmenin sürekliliğinin değerlendirilmesi, yönetim hilelerinin ölçümü, detay testlerinin azaltılması, iç kontrol risklerinin değerlendirilmesi ve denetim ücretinin tahmini gibi adımlarda da (Koskivaara, 2004: 336) faydalı olan tekniklerdir.

Hile riskinin ortaya çıkartılması sürecinde kullanılan bir diğer önemli yöntem “Benford Kanunu” olarak adlandırılan yöntemdir. Benford Kanunu, dijital analiz kapsamında hile riskinin tespit edilmesine yönelik sıklıkla kullanılan önemli bir araçtır. Bu aracın temelleri Benford Kanunu’na dayanmaktadır ve yürütülen dijital analizin temellerinde muhasebe sistemindeki veriler kapsamında var olan hileli sayıların tespit edilmesi ve tespitler kapsamında denetçilerin doğru alanlara sevk edilmesi yatmaktadır. Benford Kaunu, Frank Benford tarafından yapılan araştırmaların sonuçlarının yayınlandığı 1938 yılı bir makaleye dayanmaktadır. Konu makalede, Benford tarafından yapılan toplam 20.229 adet araştırmadan elde edilen veriler 1 ile 9 arasında anlamlı sayıların ilk basamakta yer almasına ilişkin dağılımın tablo haline getirilmesine dayanmaktadır. Benford Kanunu; matematiksel kombinasyonlardan oluşan sayı gruplarının belirlenmesinde, örnekleme ihtiyacı olmayan tekil işlem düzeyindeki veriler üzerinde, gözlem sayısı çok olan büyük veri gruplarının analizinde, gruplar içerisinde yer alan sayıların grup ortalamasından yüksek olduğu durumlarda (Türkyener, 2003: 119) kullanılmaktadır.

Benford Kanunu 1938 yılında ortaya çıkmasından itibaren özellikle 1960’lı yıllara kadar birçok disipline tabi araştırmacılar tarafından kanıtlanmaya çalışmış bir kanundur. Günümüzde Benford kanunu özellikle matematik disiplinini tarafından sıklıkla kullanılmaktadır ve günümüzde istatistik, denetim ve mühendislik alanlarında da başvurulmuş önemli bir analiz aracıdır. Denetim ile Benford kanunu arasındaki ilişkinin ilk gelişmesi, Varian (1972) tarafından yürütülen ve sosyal bilimler alan yazınındaki veri setlerinin geçerlilik ve güvenilirlik araştırmasında bu Kanun’un kullanılması olarak kabul edilmektedir ve fakat 1980’li yılların sonuna kadar muhasebe ve denetim süreçlerinde Benford Kanunu’nun az sıklıkla kullanıldığı bilinmektedir. Benford Kanunu’nun günümüzde denetimde sıklıkla kullanılmasının yolunu açan çalışma ise 1992 yılında Nigrini tarafından yürütülen doktora tez çalışmasıdır. Bu tez çalışması,

Benford Kanunu'nun muhasebenin birçok verisine uygulanabilir nitelikte bir kanun olduğunu bir kere daha ortaya koymuştur ve bu kanıt ile muhasebe ve finans süreçlerinde bu Kanunun uygulanmasının özellikle vergi kaçakçılığının engellemesinde katma değer sağlayacağı önermesi ile denetim, muhasebe disiplinleri tarafından Kanunun kullanım sıklığının artmasına katkı sağlamıştır. Süregelen tarihsel süreçte, Benford Kanunu özellikle muhasebenin ticari nitelikli alacakları ve borçları, satışları ve gider kalemleri denetim süreçlerinde sıklıkla başvurulmuş bir analiz yöntemi olmuştur.

Hile riskinin ortaya çıkartılmasına yönelik kullanılan diğer bir yöntem yapay sinir ağları olarak adlandırılan yöntemdir. Yapay sinir ağlarında yer alan katmanlar vasıtası ile hileli işlemlerin ortaya çıkartılması denetim süreçlerinde kullanılan yöntemlerden biridir. Yapay sinir ağlarının temel olarak üç katmanı bulunmaktadır. Bu üç katmandan ilki girdi katmanı olarak tanımlanmakta ve yapay sinir ağlarının veri girişini gerçekleştirmektedir. İkinci katman gizli katman olarak adlandırılmaktadır ve üçüncü katman olarak adlandırılan katman da yapay sinir ağlarının çıktı katmanıdır. Bu katmanlar vasıtası ile olası hile örneklerini ve gerçekleşen hile olaylarını yapay sinir ağlarına tanımlanması ile birlikte, öğrenme yeteneği olan bu sistemlerin yaşanan ve yaşanması muhtemel olarak belirlenen hilelerin gerçekleşmesini önlemesi beklenmektedir.

Uzman sistemler olarak adlandırılan sistemler, hileli olayların ortaya çıkartılmasında denetim süreçlerinde başvurulmuş diğer bir yöntemdir. Uzman sistemler olarak adlandırılan sistemler, mevcut bilgilerin belirli bir disiplin içerisinde kullanılması ve bu disiplin kapsamında mantıksal bir çıkarım yapılması sureti ile hatalı alanların ortaya çıkartılmasına yönelik uygulanan tekniklerdir (Rada, 2008: 2233).

3. İÇ DENETİMDE HİLE ARAŞTIRMA SÜRECİNE YÖNELİK UYGULAMA

3.1. Amaç ve Kapsam

Yürütülen uygulamanın amacı, iç denetim süreçlerinde hile araştırma uygulamalarının hilenin ortaya çıkartılmasından raporlama sürecine kadar olan aşamalarının Uluslararası İç Denetim Standartları kapsamında açıklanmasıdır. Bu uygulama, Türkiye'de tekstil sektöründe faaliyet gösteren, Anonim Şirket statüsüne sahip XYZ Anonim Şirketinin ("Şirket")¹ iç denetim süreçlerinde

¹ "Şirket", uygulama sürecinde, iç denetim süreçlerini, bu süreçlerde uygulanan prosedürleri, denetim alanlarını, iç denetim prosedürlerini paylaşmıştır. Ancak, "Şirket" uygulama kapsamında unvanının belirtilmesini tercih etmemiştir. Bu nedenle, uygulama kısmında "Şirket" ten XYZ A.Ş. olarak bahsedilmektedir.

uygulanan hile araştırma süreçlerini kapsamaktadır. Yürütülen uygulamada, XYZ A.Ş.’de 01.01.2010 – 30.11.2016 döneminde ortaya çıkan ve / veya çıkartılan hilelere ilişkin tespitler ele alınmış ve Uluslararası İç Denetim Standartları ışığında yorumlanmıştır.

3.2. Yöntem

XYZ A.Ş.’de yürütülen uygulama kapsamında, mevcut şirket içi prosedürlerin anlaşılması, şirket süreçlerine ilişkin adımların ve kilit pozisyonların tespit edilmesi ve hileli alanlara ilişkin gözlem yapılabilmesine ilişkin bilgi edinmek için gözlem ve soruşturma teknikleri kullanılmıştır. XYZ A.Ş.’nin iç denetim departmanında görev yapan farklı sorumluluk düzeylerine sahip iç denetçiler ile XYZ A.Ş.’nin çeşitli departmanlarında görev yapan orta düzey yöneticiler ile XYZ A.Ş.’nin bilgi işlem departmanında çalışan bilgi işlem ve ERP uzmanları ile ve XYZ A.Ş.’nin mali işler departmanı altında görev yapan finans ve muhasebe uzmanları ile görüşmeler yürütülmüştür. Yürütülen bu görüşmelerde, XYZ A.Ş.’nin iç işleyişine ilişkin bilgi toplanmış ve departmanların iç süreçleri gözlemlenmiştir.

3.3. Varsayımlar ve Sınırlılıklar

İç denetimde hile araştırmasına ilişkin yürütülen bu uygulamada karşılaşılan en büyük sınırlılık, konuya ilişkin görüşme talebi götürülen birçok firmanın bu uygulama kapsamına dâhil olmayı tercih etmemeleridir. Yürütülen uygulama kapsamındaki bir diğer sınırlılık ise, hile araştırma sürecine yönelik olan bu çalışmada örnek firma olarak yer almayı kabul eden XYZ A.Ş.’nin mali işler departmanında yürütülecek olan görüşmelere çok kısıtlı bir süre ile izin vermesi ve talep edilen evrak / dokümanların tamamını paylaşmamaları olmuştur.

XYZ A.Ş.’de yürütülen bu uygulamada “Şirket” çalışanları ve orta düzey yöneticileri ile yapılan görüşmelerde, görüşmeyi gerçekleştirenlerin, “Şirket” süreçlerine ilişkin sorulan sorulara verdikleri cevapların doğru olduğu varsayılmıştır.

3.4. XYZ A.Ş.’nin Genel Yapısı

XYZ A.Ş.’de yürütülen uygulama kapsamında, yaşanan hile olayına ilişkin olarak iç denetim süreçleri, iç denetim ekiplerinin faaliyetleri ve hile denetim süreçlerinden sonra varılan sonuçların ve gerçekleştirilen prosedürlerin belirlenmesine yönelik yürütülen bu çalışmada öncelikle uygulamaya konu

şirketin yapısı incelenmiştir. Uygulamaya konu şirketin yapısı incelenirken, yönetsel yapı ve yönetim süreçlerinde kritik aktörler olarak yer alan farklı alanlarda etkin şirket komitelerinin yapısı incelenmiştir.

Tekstil sektöründe faaliyet gösteren XYZ A.Ş. halka açık olmayan bir üretim şirkettir. Şirket, tekstil sektöründe 30 yılı aşkın bir süredir faaliyetini sürdürmektedir. XYZ A.Ş. tekstil sektöründe, örme, dokuma ve konfeksiyon alanlarında faaliyet göstermektedir. Ürettiği ürünlerin % 80'ini yurt dışına ihraç eden şirket, özellikle Avrupa pazarının önde gelen iç giyim markalarına hizmet vermektedir.

XYZ A.Ş.'nin merkezi Ankara'dadır. Şirketin, Kırklareli'nde toplam 26.000 m²'ye yayılmış üretim tesisi bulunmaktadır. Tesisin aylık üretim kapasitesi 1.200.000 adettir. Şirket, Kırklareli'ndeki üretim tesisinde 1.250 kişiye ve Ankara Merkez ofisinde ise 120 kişiye istihdam sağlamaktadır.

XYZ A.Ş.'nin üretim süreçlerinin tamamı Kırklareli'ndeki üretim tesisinde gerçekleştirilmektedir. Üretim süreçlerinin gerçekleştirildiği fabrika 16.291 m²'lik bir alan üzerinde konuşlanmıştır. Fabrikada, kumaş tasnifi, kumaş kesimi, kumaş dikimi faaliyetlerinin yanı sıra üretilen ürünlerin paketlenmesi de gerçekleştirilmektedir. Fabrikada gerçekleştirilen üretim süreçlerine ilişkin tasarımlar ise Ankara merkez binasında istihdam edilen tasarım departmanında faaliyet gösteren çalışanlar tarafından yapılmaktadır.

XYZ A.Ş., üretim tesislerinde üretilen ürünlerin ihracatını, Kırklareli'ndeki üretim tesisinin içerisinde yer alan dış ticaret departmanı vasıtası ile koordine etmektedir. Bu departman, üretim tesisinde yer alan diğer departmanlardan (muhasabe departmanı, üretim sistemleri kontrol departmanı, idari işler departmanı, personel departmanı, bilgi işlem departmanı, satın alma departmanı, vb.) farklı olarak direkt olarak Ankara Merkez ofiste yer alan ticaretten sorumlu genel müdür yardımcısına bağlıdır.

Üretim tesisinde faaliyet gösteren ve temel amacı üretim süreçlerinin iç denetimini yaparak raporlamak olan üretim tesisi denetim departmanı da tıpkı dış ticaret departmanı gibi direkt olarak merkez ofise, Denetim Komitesi'ne bağlıdır.

Üretim tesisinde yer alan diğer departmanlar muhasabe departmanı, üretim sistemleri kontrol departmanı, idari işler departmanı, personel departmanı, bilgi işlem departmanı satın alma departmanı, vb.) ise, fabrika müdürüne bağlı olarak çalışmaktadır.

XYZ A.Ş.'nin üretim tesisinin yetkilisi olarak görevlendirilen fabrika müdürü ise Ankara Merkez ofiste bulunan üretim sistemleri genel müdür yardımcısına bağlıdır. XYZ A.Ş.'nin yönetim kurulu beş kişiden oluşmaktadır. Şirket esas sözleşmesinde yönetim kurulunun en az 3 en fazla 7 kişiden oluşabileceğine ilişkin yer alan hüküm ile mevcut yönetim kurulu üye sayısının paralel olduğunu söylemek mümkündür. XYZ A.Ş.'nin yönetim kurulu Yönetim Kurulu Başkanı, Yönetim Kurulu Başkan Yardımcısı, Yönetim Kurulu Murahhas Üyesi ve iki Yönetim Kurulu üyesinden oluşmaktadır. Yönetim Kurulu Başkanı, XYZ A.Ş.'nin 30 yıl önce temellerini atan tekstil ve dokuma atölyesinin kurucusu olan ve halen şirketin onursal başkanı unvanına sahip kurucu ortağının oğludur. Yönetim Kurulu Başkan Yardımcısı ve Yönetim Kurulu üyelerinden bir tanesi de yine Yönetim Kurulu Başkanı gibi, şirketin kurucu ortakları ile birinci derecede akrabalık ilişkisine sahiptir. Yönetim Kurulu Başkan Yardımcısı ve Yönetim Kurulu Murahhas Azası unvanlarına sahip diğer iki yönetim kurulu üyesi ise yönetim kuruluna bağımsız üye olarak atanmış iki profesyonel yöneticidir.

XYZ A.Ş.'nin direkt olarak yönetim kuruluna bağlı olarak çalışan altı komitesi bulunmaktadır. Bu komiteler, Denetim Komitesi, Ücretlendirme Komitesi, Kurumsal Yönetim Komitesi, Uyum Yönetimi ve Etik Komitesi, Bütçe Komitesi, Disiplin Komitesi olarak sıralanmaktadır. Yönetim kuruluna direkt bağlı olarak faaliyet gösteren bu komitelerde, yönetim kurulundan herhangi bir kişi üye olarak görev alamamaktadır. Komitelerin tamamında, komitelerin ilgili oldukları faaliyet alanında şirket bünyesinde çalışan bir üst düzey yönetici yer almaktadır. Komiteler, faaliyetlerini yönetim kuruluna yılda en az iki defa raporlamak ile yükümlüdür. Raporlamaya ilişkin bu yükümlülük Denetim Komitesi özelinde farklılaşmaktadır. Denetim Komitesi, her ay şirketin merkez ofisinde ve üretim tesisinde bulunan denetim departmanları tarafından komiteye yapılan raporlamaları Yönetim Kurulu'na sunmakla yükümlüdür.

XYZ A.Ş.'de direkt olarak yönetim kuruluna bağlı olarak çalışan ve farklı faaliyet alanlarında etkin olarak görev yapan komiteler bulunmaktadır. Bu komiteler, şirketin amaç ve hedeflerine yönelik olarak belirlenen politikaların uygulanması ve süreçlerin etkin sonuçlar vermesi noktasında direkt olarak yönetim kuruluna bağlı olarak çalışan üst düzey yönetim organlarıdır.

3.5. Hile Vakası ve Soruşturması

XYZ A.Ş.'nin Kırklareli üretim tesisinde, 2016 yılı faaliyet yılı içerisinde önemli bir hile vakası ortaya çıkartılmıştır. Bu uygulamada, üretim tesisinde vuku bulan bu vakaya ilişkin XYZ A.Ş.'nin yürüttüğü süreçler, bu süreçlerin Uluslararası İç Denetim Standartları kapsamında değerlendirilmesi ve yorumlanması hedeflenmiştir. Bu temel hedef kapsamında vakaya ilişkin incelemeler yapılmış ve iç denetim süreçleri standartlar kapsamında değerlendirilmiştir.

3.6. Hile Soruşturması

XYZ A.Ş.'nin Kırklareli üretim tesisinde ortaya çıkan hile vakası kapsamında soruşturma yapılmıştır. Yürütülen hile soruşturması, hileli işlemin ortaya çıktığı Kırklareli üretim tesisinin bünyesinde gerçekleştirilmiştir. Yürütülen soruşturmada, hileli işlem ile bağlantılı olarak ortaya çıkması muhtemel kayıplar değerlendirilmiş, gerçekleşen hileli işlem suçuna kimin ya da kimlerin iştirak ettiği belirlenmiş ve gerçekleştirilen suçun nasıl işlendiğine ilişkin prosedürler geliştirilerek hileli işleme ilişkin yönetime rapor sunulmuştur.

Hile soruşturması kapsamında, sadece hileli olaya ilişkin başlatılan soruşturma kapsamında olaya yönelik değil aynı zamanda, hileye konu faaliyetin tüm boyutlarının da incelenmesini kapsayacak şekilde yürütülmüştür. Soruşturmanın bu şekilde yürütülmesindeki temel amaç, hileli işleme ilişkin faaliyetin tüm boyutlarının belirlenmesi ve tekrarlanması muhtemel hile risklerinin tekrarının önlenmesine yönelik stratejiler geliştirebilmesi için yönetime rapor sunulmasıdır.

Hile soruşturması, XYZ A.Ş.'nin örgüt politikalarına, belirlenen kurallarına, iç denetim yönetmeliğine uygun olarak ve yasal mevzuat ışığında gerçekleştirilmiştir. İç denetim ekipleri tarafından bağımsız, tarafsız ve özenli bir şekilde yürütülen hile soruşturması yürütülürken, örgüt çıkarlarına en iyi şekilde hizmet ederken tarafsızlık boyutundan uzaklaşmamıştır.

3.6.1. Soruşturma Sürecinde İç Denetçilerin Rolü

Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi – Uygulama Rehberi (2009) kapsamında, iç denetçilerin soruşturmalarda üstlenecekleri rolün iç denetim yönetmeliklerinde / tüzüklerinde belirlenmiş olmasının gerekliliği belirtilmektedir. Bu kapsamda XYZ A.Ş.'nin yürürlükte olan iç denetim yönetmeliği incelendiğinde iç denetçilerin örgüt içerisinde gerçekleştirilecek soruşturmalardaki görevlerine ilişkin maddeler aşağıdaki gibi tespit edilmiştir;

Tablo 1. İç Denetim Yönetmeliği-İç Denetçi Görevleri

Madde: İç Denetçilerin Görevleri – Yetki Alanları
<p>Şirketimiz bünyesinde faaliyet gösteren iç denetçiler aşağıda sayılan görevlerin yerine getirilmesi ile yetkilidir;</p> <ul style="list-style-type: none">• Görev ve iş çizelgelerinde belirlenmiş amaçlara ulaşılması hususunda yaşanan aksaklıkların yönetim kuruluna raporlanması• Yönetim kurulu tarafından talep edilen ya da bu yönetmelik kapsamında süreleri belirlenmiş olan her tip uygunluk denetimi, faaliyet denetimi, özel denetim faaliyetini zamanında eksiksiz ve mesleki özen kapsamında gerçekleştirmek• Şirket bünyesinde açılacak suiistimal ve hile soruşturmalarının gerçekleştirilmesi, soruşturma sonuçlarının yönetim kuruluna raporlanması (yönetim kurulunun talebi olduğu durumlarda, soruşturma süresince de soruşturmanın gidişatına yönelik rapor hazırlamak iç denetçinin yetki alanındadır)• Şirket kaynaklarının etkin kullanılmasına yönelik olarak denetim süreçleri kapsamında ortaya çıkan aksaklıklara ilişkin raporlamalar neticesinde yönetsel kademeler tarafından hayata geçirilen revizyon planlarının etkin ve verimli bir şekilde amaca hizmet edip etmediğini kontrol etmek ve sonuçları yönetim kuruluna raporlamak

İç denetçilerin iç denetim yönetmeliği kapsamında sahip oldukları yetki alanları ve görevleri kapsamında ve IIA Denetim standartlarında yer alan nitelik standartları çerçevesinde hile soruşturmasında görevli olan denetçilere ilişkin değerlendirmeler şu şekildedir.

Kırklareli üretim tesisinde tespit edilen ve denetim komitesine raporlanarak üst yönetime intikal ettirilen hile vakasına ilişkin olarak öncelikle, Kırklareli Denetim Departmanında çalışan iç denetçilerin bağımsızlıklarının ve objektifliklerinin değerlendirilmesi gerekli görülmüştür. Bilindiği gibi, bağımsızlık ve objektiflik, iç denetim faaliyetlerinin olmazsa olmaz iki özelliğidir. IIA Uluslararası İç Denetim Standartları – 1100 Bağımsızlık ve Objektiflik maddesi uyarınca; iç denetim faaliyetleri bağımsız olmak zorundadır ve bu faaliyeti sürdüren iç denetçilerin de görevlerini objektif bir şekilde sürdürmeleri gerekmektedir. Uygulama süresince yapılan görüşmeler ve bu görüşmeler kapsamında varılan sonuçlar kapsamında, Kırklareli üretim tesisi denetim departmanının hile vakasının belirlenmesinden raporlanmasına kadar geçen süreçte görevli tüm iç denetçileri bağımsızlık ve objektiflik gerekliliklerini layığı ile yerine getirmiştir. İç denetçiler, bağımsızlıklarını sağlayabilmek için, sürece ilişkin tarafsızlıklarını bozma ihtimali olan her durumdan uzak durmuş ve departman olarak bu süreçte yapılması gereken tüm raporlamaları direkt olarak denetim komitesi başkanına ve başkan yardımcısına yapmıştır. Ayrıca, hile

vakasına ilişkin süreçlerde görevli iç denetçiler, denetime ilişkin konularda karar verirken, şahsi değer yargılarını süreçlerin içerisine dâhil etmeden karar vermiştir.

Hile vakasına ilişkin olarak yürütülen süreçte, biri kıdemli olmak üzere iki denetçi görevlendirilmiştir. Görevlendirilen iki denetçi de üretim tesisi denetim departmanında çalışmaktadır. Bu denetçiler, vakaya ilişkin süreçlerde departman müdürlerinden destek aldıklarını yürütülen görüşmelerde beyan etmişler ve müdürlerin prosedürel gerekliliklerin yerine getirilmesi ve kritik önem taşıyan adımlarda karar verilmesi konularında yol gösterici olduğunu söylemişlerdir.

Hile vakasına ilişkin süreçlerde direkt olarak görevli olan iki denetçi ile yapılan görüşmeler sonucunda vardığımız genel kanı; her iki denetçinin de bireysel objektiflik kuralına uygun davrandığı yönündedir. Bilindiği gibi IIA Uluslararası İç Denetim Standartları – 1120 Bireysel Objektiflik kapsamında, iç denetçilerin tarafsız, önyargısız davranmalarının ve çıkar çatışmalarından uzak durmalarının gerekliliği belirtilmiştir. Bu noktada, yapılan görüşmeler kapsamında, XYZ A.Ş.’nin denetim sürecinde görev alan iç denetçilerin bireysel objektiflik ilkesine uyum sağladığı görüşüne varılmıştır. İç denetçiler, iç denetim faaliyetleri kapsamında herhangi bir menfaat çatışması içerisine girmeden, mesleki ve kişisel çıkar gözetmeksizin, bağımsız ve adil bir şekilde süreçlere yönelik işlemleri gerçekleştirmiştir.

Nitelik standartları kapsamında, iç denetçilerin, yeterlilik ve azami mesleki özen ve dikkate sahip olup olmadığı önem arz eden bir husustur. XYZ A.Ş.’nin üretim tesislerinde ilgili departmanların çalışanları ile yürütülen görüşmeler kapsamında iç denetçilerin gerek kişisel olarak gerekse mesleki olarak sorumluluklarını yerine getirecek düzeyde bilgi ve beceriye sahip olduğu görüşü elde edilmiştir. Bu noktada, üretim tesisi denetim departmanı çalışanlarının uluslararası denetim standartlarının nitelik standartları bölümü kapsamında yeterli olduğu sonucuna varmak mümkündür.

İç denetçilerin hile soruşturmasındaki yeri ve yeterliliklerinin değerlendirilmesinden sonra, hile soruşturmasına ilişkin süreçlerin detaylandırılmasından önce, yaşanan hile olayına ilişkin genel bir çerçeve çizmek olayın takibini kolaylaştırmak açısından önemlidir.

3.6.2. Soruşturmaya Konu Olay

XYZ A.Ş.’nin Kırklareli üretim tesisinde gerçekleşen hile vakasına ilişkin değerlendirmelere geçmeden önce, hileye ilişkin vakanın künyesi aşağıdaki tabloda özetlenmiştir. Bu özet, vakanın detaylandırılmasından önce genel bir çerçeve çizmesi noktasında önemlidir.

Tablo 2. Hile Vakasının Genel Çerçevesi

Hilenin Konusu	Üretim tesisleri içerisinde yer alan fabrika satış mağazasında çalışan 1234 kodlu satış uzmanının, çalışanlara satılması için fabrika satış mağazasında sunulan ürünlerin satışı süreçlerine hile karıştırması
Hileye Konu İşlemler	1234 kodlu satış uzmanının, düşük fiyatlara sadece çalışanlara satılması için ayrılan hazır giyim ürünlerini, piyasa fiyatından üçüncü kişilere satması ve kazanç elde etmesi 1234 kodlu satış uzmanının, üçüncü kişilere piyasa fiyatından yaptığı satışlara ilişkin muhasebeye iletmediği manuel kayıt listelerinde ve kestiği faturalarda usulsüz işlem yapması, şirket kayıtlarının gerçeği yansıtmamasını engellemesi
Hileli İşlemi Gerçekleştiren Taraf (Hilekâr)	1234 kodlu satış uzmanı
Hileli İşlemin Gerçekleştiği Primer Departman	Fabrika Satış Mağazası

3.6.3. Soruşturmanın Başlaması

XYZ A.Ş.’de hile soruşturmasının başlatılması, bir takım prosedürlere bağlıdır. Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi – Uygulama Rehberinde (2009: 28) yer aldığı gibi, bir soruşturmanın başlatılmasının kurum soruşturma prosedürleri ya da protokollerinin izlenmesi sureti ile yapılması ve her bir soruşturmaya yönelik ayrı bir soruşturma planı belirlenmesi şarttır. Soruşturma sürecinin başlatılmasına yönelik XYZ A.Ş.’nin fabrika satış mağazasında satışı yapılan ürünlere ilişkin olarak, satıştan sorumlu uzmana ve fabrika satış mağazası ürün satış sürecine ilişkin hileli işlem olduğuna ilişkin adımlar kapsamında öncelikle hileye ilişkin inceleme ve soruşturma başlatılmasının ilk adımı; “İnceleme / Soruşturma Talep Formu” nun doldurulmasıdır. “İnceleme / Soruşturma Talep Formu”; XYZ A.Ş.’nin iç kontrol süreçleri kapsamında, denetim komitesinin önerisi ile Yönetim Kurulu

tarafından kabul edilen ve tüm şirket çalışanlarına tebliğ edilerek, 01.01.2012 tarihinde uygulamaya konulan bir formdur. Bu form vasıtası ile hileli olay / süreç olduğuna ilişkin yazılı bildirim yapılmaktadır. Form tüm çalışanların kullanımına açıktır ve bu forma ilişkin ilgili departman müdürünün onayı alınmaksızın hileli olaya ilişkin Yönetim Kurulu'na yazılı bildirim yapmak tüm çalışanlara tanınmış bir haktır.

XYZ A.Ş.'de ortaya çıkan ve bu uygulamaya konu olan hile vakası, Şubat 2016'da doldurulan "İnceleme / Soruşturma Talep Formu" ile direkt olarak Yönetim Kurulu Başkanlığı'na gönderilmiştir. XYZ A.Ş.'nin yönetsel ilkeleri kapsamında, Yönetim Kurulu, kendisine farklı yollar ile ulaşan hileli işleme ilişkin soruşturma taleplerini, ilk toplantısında değerlendirmekle görevlidir. Ve fakat yönetim kurulunun bir sonraki toplantı tarihi, hileli işleme ilişkin soruşturma talebinden en az 15 gün sonraki bir güne isabet ediyorsa ve hileli işleme ilişkin talebin görüşülmesi için yönetim kurulu çoğunluğu sağlayacak üye sayısı ile en geç 7 gün içerisinde toplanmakla yükümlüdür.

XYZ A.Ş.'nin üretim tesisinde ortaya çıkan hileli olaya ilişkin soruşturma talep formunun yönetim kuruluna ulaşmasından 3 gün sonra, Yönetim Kurulu merkez ofiste toplanmış ve bu toplantısında, konuya ilişkin değerlendirme yapmıştır. Yapılan değerlendirme sonucunda hileli vakanın ivedi bir şekilde soruşturulması ve soruşturmaya ilişkin yönetim kuruluna 15 gün içerisinde yazılı olarak rapor verilmesi kararlaştırılmıştır. Alınan bu karar, hileye konu işlemin ortaya çıktığı üretim tesisinde yer alan denetim departmanına yazılı olarak tebliğ edilmiş ve soruşturmanın ivedi bir şekilde başlatılması talep edilmiştir.

Yönetim Kurulu tarafından gönderilen yazılı iç denetim talebinin departmana ulaşmasına müteakip, üretim tesisi denetim departmanı, konuyla ilgilenecek bir ekip kurmuştur. Bu ekipte yer alan iç denetçiler, vaka incelemesi bitene kadar sadece bu vaka ile sorumlu kılınmıştır.

3.6.4. Soruşturmanın Planı ve Soruşturma Süreci

Üretim tesisinde ortaya çıkan hile vakasının soruşturulmasına yönelik olarak görevlendirilen iç denetçiler, hilenin soruşturulmasına yönelik bir planlama yapmışlardır. Bilindiği gibi, soruşturmanın en başında soruşturmaya yönelik bir plan yapılması standartlar kapsamında beklenen bir davranıştır. Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi – Uygulama Rehberinde (2009: 28) incelendiğinde, yapılan planın;

- Gözetim, görüşme ya da yazılı beyanlar ile kanıt toplaması,
- Mevcut kanıtları belgeleyecek ve koruyacak kuralların belirlenmesi ve bu kuralları dikkate alarak toplanan kanıtların şirkette nasıl kullanılacağına belirlenmesi,
- Hilenin / suiistimalin boyutlarının ve kapsamının belirlenmesi,
- Hile / suiistimal suçunun işlenmesinde kullanılan tekniklerin belirlenmesi
- Hile / suiistimal suçunun nedenlerinin değerlendirilmesi
- Hile / suiistimal suçunun faillerinin belirlenmesi

Adımlarını içermesi gerekmektedir. Bu kapsamda, şirket denetçileri geliştirdikleri plan kapsamında hile soruşturmasına başlamışlardır.

İç denetim ekibi öncelikle vakaya ilişkin genel bir çerçeve çizmek ve detaylı incelemeye tabi tutulacak alanları belirlemek için genel bir soruşturma yürütmüştür. Bu soruşturma kapsamındaki kanıt toplama adımları ve elde edilen kanıtlar aşağıdaki gibidir;

- İç denetçiler, muhasebe departmanından geriye dönük olarak hileli işleme karıştığı öngörülen 1234 kodlu satış uzmanının kestiği tüm faturaların bir örneğini ve 1234 kodlu satış uzmanı tarafından muhasebe sistemine elektronik posta yolu ile gönderilen ve muhasebe uzmanları tarafından manuel olarak sisteme girilen tüm kayıtlara esas elektronik posta çıktılarını ve muhasebe kayıtlarına ilişkin muavin defterleri talep etmiştir.
- Envanter sistemine işlenmesi gereken kayıtların neler olduğuna dair muavin defter bilgisini talep etmiştir,
- Envanter bilgi sisteminden, son iki yıllık dönemde, 1234 kodlu satış uzmanı tarafından kesildiği tespit edilen faturalarda yer alan ürünlerin envanter çıkışlarının kayıtlarını gösteren muavin defterler ve bu kayıtları muhasebe sistemine giren muhasebe uzmanlarının kayıt bazında bilgisini iki yıllık süreyi kapsayacak şekilde talep etmiştir. Konuya ilişkin rapor talep edilmesinin temel nedeni, uzun bir süredir süregelen hileli işleme dâhil olan başka bir çalışan olup olmadığını tespit etmek ve eğer var ise, diğer hangi çalışanın ya da çalışanların dâhil olduğunu tespit etmektir. Bu tespitler ile iç denetim ekibi hileli olayın çapının genişliğini bulabilecektir.
- Bilgi işlem sistemlerinden talep edilen tüm belgelere ve raporlara ilişkin olarak ekiplere 24 saatlik bir süre verilmiştir. Mevcut dosyalardan

ulaşılamayan belgelerin temini için arşiv görevlisine haber verilmesini ve arşivden belge elde edilmesini gerektirecek bir durum olduğunda bu durumun mutlak surette iç denetim birimlerine aktarılmasını talep etmiştir. Arşivden çıkartılacak belgelerde eksiklik, hata ya da bilinçli bir saklama durumu oluşmasını önlemek amacı ile iç denetçilerden bir tanesi arşiv sorumlusuna belge çıkartılması sürecinde eşlik etmiştir.

- 1234 kodlu satış uzmanının birinci amiri konumunda olan satış müdürü ile görüşme yöntemi ile görüşme yapılmıştır ve hileli vakaya ilişkin bilgi edinilmeye çalışılmıştır. Yapılan görüşme kapsamında elde edilen 1234 kodlu satış uzmanının birinci amiri konumunda olan, satış müdürü, satış uzmanını genel olarak çalışkan, sessiz, sadece işine odaklı bir kişi olarak tanımlamaktadır. Ancak, satış müdürü, üç ay önce yönetsel bir karar olarak tüm departmanlar tarafından uygulanması istenen, haftalık toplantıların başlaması ile birlikte 1234 kodlu satış uzmanında huzursuzluk, dikkat dağınıklığı gibi davranışlar gözlemlediğini belirtmiştir.
- Yönetsel olarak zorunlu kılınan haftalık toplantıların temel amaç ve konusunun departman tarafından yapılan işlemlerin genel bir değerlendirmesinin yapılması, tüm departman çalışanlarının diğer çalışanların yürüttüğü işlerden haberdar olması ve departman yöneticilerinin yürütülen işlere ilişkin daha detaylı bilgi sahibi olmasıdır.
- Hileli olaya ilişkin kanıt toplama sürecinde görüşme tekniği kullanılarak üretim müdürü ile yapılan görüşmede; 1234 kodlu çalışanın yürüttüğü işlemlerden şüphelendiğini ve bu şüphesine ilişkin bir takım gözlemler yaptığını, gözlemleri sonucunda da “İnceleme / Soruşturma Talep Formu” nu doldurarak soruşturma talebini yönetim kuruluna ilettiğini söylemiştir. Ancak üretim müdür, hileli olayın sadece 1234 kodlu satış uzmanı ile sınırlı olduğuna ilişkin görüşü olduğunun da altını çizmiştir.
- İç denetçiler, şirketin bilgi işlem departmanından denetim süreçleri kapsamında, muhasebe ve envanter sistemlerine kayıt yetkisi olan personelin kayıt tarih, saat ve kayıt adetlerini gösteren bir rapor hazırlamasını ve rapora ilişkin ham verilerin iç denetim departmanı ile paylaşılmasını talep etmiştir.

Denetçiler, muhasebe sistemlerinden elde ettikleri verileri Benford Yasası kapsamında değerlendirmişlerdir. Bu değerlendirmeye ilişkin bulgular aşağıdaki gibidir;

Tablo 3. Benford Kanunu'na İlişkin Bulgular

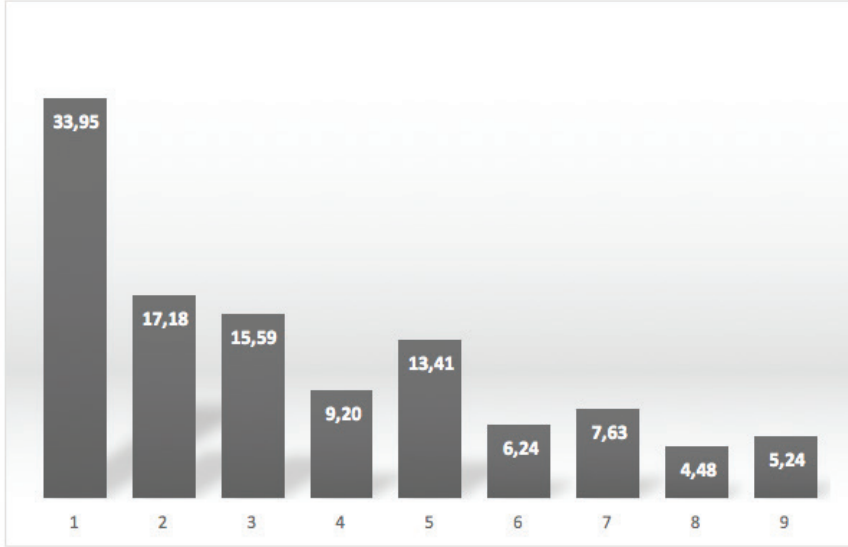
	İlk Basamaktaki Rakam									Veri Sayısı
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	
	31,8	16,4	10,7	11,3	7,2	8,6	5,5	4,2	5,1	335
	33,9	20,4	14,2	8,1	7,2	6,2	4,1	3,7	2,2	3259
	41,3	14,4	4,8	8,6	10,6	5,8	1,0	2,9	10,6	104
	30,0	18,0	12,0	10,0	8,0	6,0	6,0	5,0	5,0	100
	24,0	18,4	16,2	14,6	10,6	4,1	3,2	4,8	4,1	1389
	29,6	18,3	12,8	9,8	8,3	6,4	5,7	4,4	4,7	703
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	
	31,0	17,3	36,40	8,75	8,1	7,1	5,35	4,8	5,3	1465
	32,7	12,6	41,10	7,4	9,5	7,0	5,2	4,7	4,9	741
	47,2	18,7	8,20	10,1	42,5	5,5	4,7	5,6	4,8	1165
	28,9	19,2	12,60	8,5	15,2	5,8	25,1	4,1	4,7	707
	47,0	14,1	8,7	6,6	28,9	5,2	4,7	5,4	1,9	418
	30,0	18,4	9,4	6,7	4,8	7,2	18,9	4,1	6,5	158
Ortalama	33,95	17,83	15,59	9,20	13,41	6,24	4,50	4,48	5,24	

İç Denetçiler yürüttükleri analizler kapsamında aşağıdaki sonuçlara vararak aşağıda maddeler halinde sunulan süreçleri gerçekleştirmiştir;

Tablo 3'de görüldüğü gibi, Benford Yasası'nın uygulandığı gözlem alanında yer alan toplam 10.544 verinin % 33,95'i 1 rakamı ile başlamaktadır. Toplam verinin % 17,83'ü 2 rakamı ile % 15,59'u 3 rakamı ile % 9,20'si 4 rakamı ile % 13,41'i 5 rakamı ile, % 6,24'ü 6 rakamı ile, % 4,50'si 7 rakamı ile, % 4,48'i 8 rakamı ile %5,24'ü 9 rakamı ile başlamaktadır.

Benford Yasası'na ilişkin gözlem alanındaki verilerin başlangıç rakamlarına göre dağılımlarını gösteren grafik aşağıdaki gibidir;

Grafik 1. Benford Yasası Gözlem Alanı Verilerinin Dağılımı



Benford Yasası kapsamında rakamların beklenen sıklıkları aşağıdaki tablo kapsamında özetlenmektedir.

Tablo 4 Benford Yasası Rakamların Beklenen Sıklıkları

Rakam	Beklenen İlk Basamakta Yer Alma Sıklığı
0	
1	,30103
2	,17609
3	,12494
4	,09691
5	,07918
6	,06695
7	,05799
8	,05115
9	,04576

Kaynak: Nigrini, 1996: 74

Tablo 4’de Benford Yasası kapsamında rakamların ilk basamakta anlamlı bir şekilde olmalarının beklenen sıklıkları ile analiz kapsamında elde edilen verilerin karşılaştırılmasına ilişkin tablo aşağıda yer almaktadır.

Tablo 5. Benford Yasası ile Bulguların Karşılaştırılması

Rakam	Benford Yasası	Bulgular
0		
1	,30103	,339500
2	,17609	,171833
3	,12494	,155917
4	,09691	,092042
5	,07918	,134083
6	,06695	,062417
7	,05799	,076318
8	,05115	,044750
9	,04576	,052364

Benford Yasası ile bulguların karşılaştırılması kapsamında; 5 ve 7 ile başlayan rakamlara ilişkin verilerde çok keskin bir farklılaşma vardır. Bunun haricinde 8 ile başlayan rakamları oluşturan ve 9 ile başlayan rakamları oluşturan verilerde minimal bir sapma vardır. 5 ve 7 ile başlayan rakamlara ilişkin belgelerin tamamının ve 8 ile 9’la başlayan rakamları oluşturan verilerden örneklem yolu ile seçilecek belgelerin incelenmesi gerekmektedir. Bu kapsamda denetçiler;

- Aykırılık teşkil eden kayıtlara ilişkin, fatura, depo çıkış fişleri, stok kartları, envanter giriş işlemleri gibi, ilgili kayıtlara kanıt teşkil eden tüm bilgi ve belgeler, üretim tesisi muhasebe departmanından iç yazışma yolu ile yazılı olarak talep edilmiş ve bu talebin 2 iş günü içerisinde ivedi bir şekilde karşılanması istenmiştir.
- Bilgi işlem departmanından talep edilen raporlar kapsamında yapılan frekans analizinde; 1234 kodlu satış uzmanı tarafından gönderilen manuel kayıtların muhasebe sistemine, %87,9234 oran ile 9876 numaralı muhasebe uzmanı tarafından işlendiği ve yine aynı şekilde 1234 kodlu satış uzmanı tarafından gönderilen envanter sistemine işlenecek ka-

yıtların da % 82, 6732 oranında sisteme 5678 kodlu envanter uzmanı tarafından yapıldığı görülmüştür. İç denetçiler, basit bir frekans analizi kapsamında ortaya çıkarttıkları bu yüksek yüzdeli ve dikkat çekici kayıt oranlarına ilişkin daha detaylı bir analiz yürütülmesi gerektiğine karar vermiştir. İç denetim ekibine göre, bu noktadan sonra önemli olan husus, frekans analizi kapsamında ortaya çıkan bu yüksek oranların tamamen tesadüf olup olmadığının ortaya çıkartılmasıdır. Diğer bir ifade ile bu noktadan sonra denetim sürecinde yürütülecek analizlerin amacının; 9876 ve 5678 kodlu uzmanlar tarafından sisteme işlenen kayıtların doğru olup olmadığının tespit edilmesidir.

- 9876 ve 5678 kodlu uzmanların muhasebe sistemine işledikleri geriye dönük iki yıla ait veri girişleri “Benford Yasası Analizi” kapsamında analiz etmiştir.
- Yürütülen ilk iki basamak testi sonuçlarında, iş yönetim sisteminde yer alan verilerin Benford Yasası ile uyumsuz bir dağılım gösterdiği sonucuna varılmıştır. Diğer bir ifade ile hile soruşturmasının tarafı konumunda olan iki uzmanın iş yönetim sistemine gerçekleştirdikleri veri girişlerinde şüpheli işlemlerin var olduğu görülmektedir. İç denetçilerin elde ettiği yüksek oranlı sapmalar sonucunda, Benford Yasası dağılımının oldukça üzerinde olan bu sıklık dağılımları nedeni ile özellikle bu rakamların yer aldığı verilere ilişkin olarak detaylı inceleme başlatılmasının yararlı olacağı sonucuna varılmıştır. Bu kapsamda denetçiler öncelikle 5 ve 7 ile başlayan kayıtların tamamına ilişkin basılı evrakları (fatura, irsaliyeli fatura vb.) talep etmişler ve birebir kayıt kontrolü yapılmak sureti ile gerçekleşme ile var olan arasındaki farkları tespit etmişlerdir. Yapılan incelemeler sonucunda, Benford Yasasına aykırılık teşkil eden muhasebe evraklarının büyük bir kısmında hileli kayıtların var olduğu görülmüştür.
- İç denetçiler, iş yönetim sisteminde verileri elde ettikten ve analize tabi tuttuktan sonra hile vakasına dâhil olan çalışanlar ile ve konunun geneli ile ilgili olarak, üretim tesisi muhasebe departmanı müdürü ile satış müdürü ile idari işler müdürü ile üretim müdürü ile ayrı ayrı görüşmeler yürütmüşlerdir. Yürütülen görüşmelere ilişkin önemli noktalar, yönetim kuruluna sunulacak nihai rapora ek olması amacı ile düzenlenerek soruşturma dosyasının içerisine konuşmuştur. Bu noktada, uygulama kapsamında yapılan görüşmelerde, raporun detayının

tarafımızla paylaşılmasının mümkün olmadığı ancak, genel sonuç olarak raporda, muhasebe müdürü ve idari işler müdürünün olaya ilişkin herhangi bir bilgisinin olmadığıın yer aldığı belirtilmiştir.

3.6.5. Soruşturmanın Tespitleri ve Raporlanması

İç Denetçiler yürüttükleri kanıt toplama süreçleri kapsamında elde ettikleri verilere yönelik olarak vardıkları tespitler aşağıdaki gibidir;

- Fiyatlandırmaya ilişkin tespitler: 1234 kodlu satış uzmanının kesmiş olduğu faturalar incelenmiştir. Bu faturalarda beklenen, çalışanlar için uygulanması gerekli olan indirimli satış fiyatlarının fatura tutarında yer almasıdır. Ancak, 1234 kodlu satış uzmanı tarafından kesilen faturaların büyük bir kısmında, indirimli fiyatların dışında fiyatların kullanıldığı tespit edilmiştir. Tespitlere örnek teşkil etmesi açısından denetçiler tarafından tespit edilen farklılığa ilişkin uygulama aşağıdaki gibidir;

Ürün: Konfeksiyon Malzemesi

Çalışan Fiyatı: 7,50 TL / adet

Alıcı: Bayan A (XYZ A.Ş.'nin çalışanı)

Satılan Adet: 10 Adet Konfeksiyon Malzemesi

Kesilmesi Gereken Fatura: 7,50 TL / adet x 10 = 75 TL

Kesilen Fatura (E-79xxx): 105 TL / adet

- İç denetçiler, konu farka ilişkin olarak satın alma işlemini gerçekleştiren şirket çalışanları ile birebir görüşme uygulamışlardır. Konu görüşmede, bu satışa konu alımı yapan Bayan A'ya farklı tutarda fatura düzenlenmesine itiraz edip etmediği sorulmuştur. Bayan A, neden bu şekilde fatura düzenlendiğine ilişkin satış uzmanına soru yönelttiğini ve bu soruya ilişkin olarak satış uzmanı 1234'ün stokları düzeltmek ile ilgili olan bir cevap verdiğini ancak, kendisinin konuya çok yakın olmamasından dolayı cevabı çok irdelemediğini belirtmiştir. Bu görüşme sonucunda, iç denetim ekipleri, satış uzmanı 1234'ün stoklarda oluşan farkları düzeltmek için fazla tutarlı fatura düzenlediği sonucuna varmışlardır. İç denetim ekibi, Bayan A'ya düzenlenen satışa esas belgenin, yani faturanın hatalı düzenlenmesinden kaynaklı olarak 1234 kodlu satış uzmanının hileli işleme bilerek başvurduğu sonucuna var-

miştir. Ve ayrıca, neden stokları düzeltmek için fazla tutarlı fatura düzenlenmesi gerektiğine ilişkin de yeni bir soruşturma yürütmüşlerdir.

- Fiyat farkının nedenine ilişkin tespitler: Satışlarda taraf olan şirket çalışanlarının beyanları kapsamında; stokların tutturulması nedeni ile farklı fiyatta fatura düzenlendiğine ilişkin alıcılara beyan yapan 1234 satış kodlu uzmanının bu beyanına ilişkin olarak yürütülen incelemelerde, XYZ A.Ş.’nin çalışanı olmayan üçüncü kişilere satış yapıldığı sonucuna varılmıştır. Normal şartlar altında ve şirket prosedürleri gereği, şirket çalışanı hariç bireylerin fabrika satış mağazasından satın alma işlemi gerçekleştiremeyeceğidir. Ancak, 1234 kodlu satış uzmanı, şirket çalışanı haricindeki kişiler satış gerçekleştirmektedir. Bu satışlara ilişkin fatura düzenlememekte ve elde ettiği satış gelirini şirket kasasına intikal ettirmemekte, kendi şahsi menfaati için kullanmaktadır. 1234 kodlu satış uzmanı bu satışlardan dolayı ortaya çıkan stok farklarının önüne geçebilmek ve şirket çalışanı hariç üçüncü kişilere satış yapabilmeyi sürdürebilmek adına, şirket çalışanlarına yaptığı satışları yüksek fiyatlı göstererek, stoklardaki çıkışları normal seviyelerde tutmaya çalışmaktadır. 1234 kodlu satış uzmanının bu satışlardan maddi fayda sağladığı ve ayrıca, hileli kayıt ile şirket envanterinin gerçek dışı görünmesine sebebiyet verdiği kesindir.
- Muhasebe kayıtlarına ilişkin tespitler: İç denetçiler, fabrika satış mağazasında gerçekleştirilen ve yukarıda bir adet örneği sunulan satışların çok kereler uzun bir süredir gerçekleştirildiğini tespit etmişlerdir. Yapılan hileli işlemin, tutarının yüksek meblağlarda bir kerede gerçekleşmemesi nedeni ile fark edilmediği tespit edilmiştir. Keza bu noktada muhasebe kayıtlarının her bir işlem özelinde detaylı bir incelemeye tabi tutulmasının gerekliliği ortaya çıkmıştır. Yapılan incelemelerde, hileli faturaların muhasebe sisteminde aynı şekilde yer aldığı görülmüştür. Kayıtlara girme noktasında gerekli kontrollerin, fatura – tahsilat tutarı karşılaştırılmasının yapılmadığının farkına varılmıştır ve yürütülen hileli işlemin bir tek uzman tarafından yürütülen bir vaka olmasından ziyade, departmanlara yayılmış organize bir hile işlemi olduğuna ilişkin soru işaretleri ortaya çıkmıştır.
- Tüm şirket çalışanlarına yazılı olarak e-posta yolu ile tebliğ edilen ve Yönetim Kurulu imzası taşıyan “Çalışan Ürün Fiyat Listesi”nde yer alan birim fiyatın hatalı olmasına ilişkin ihtimal bulunmadığı için, dü-

zenlenen faturada hileli bir durum olduğu ve bu hileli durumun ortaya çıkartılmasına ilişkin muhasebe departmanı tarafından yeterli kontrollerin yapılmadığı tespit edilmiştir. 1234 kodlu satış uzmanının kestiği faturalarda yer alan birim fiyatların “çalışan ürün fiyat listesi” ile karşılaştırılmadan kayıtlara alındığı görülmüştür. Bu kayıtları yapan muhasebe uzmanları incelendiğinde, kayıtların hep aynı muhasebe uzmanı tarafından yapıldığı ortaya çıkmıştır. Bu noktada da muhasebe uzmanı ile satış uzmanının birlikte hareket ettiği sonucuna varılmıştır.

- A-975381 numaralı faturada 44 adet ürünün 12,50 TL /adet ile faturalandırılmış olduğu ve faturanın toplam 550,00 TL olduğu görülmüştür. Yapılan detaylı incelemede, fatura içerisinde farklı ürün gamlarından ürünlerin yer aldığı tespit edilmiştir. Birim fiyatları ve stok kodları farklı olan ürünlere ilişkin tek birim fiyatı ile fatura kesilmesi ve dolayısıyla stoktan tek bir kod ile çıkış yapılması hileli bir işlem olarak belirlenmiştir. Konuya ilişkin satış uzmanının yazılı ifadesinde, farklı ürünler sattığını ancak bu ürünlere ilişkin ürün çeşidi bazında işlem yapmak yerine toplam tutarı satılan toplam adede bölmek sureti ile bir birim fiyat yazdığı ifadeleri yer almaktadır. Bu ifade bir anlamda, satış uzmanının yapmış olduğu işlemi bilinçli bir şekilde yapıyor olduğuna ilişkin önemli bir delildir.
- Hileli işlemlere konu olan faturalara ilişkin satış eylemini gerçekleştiren ve bu faturaları düzenleyerek kayıt altına alınması için muhasebe ye gönderen 1234 kodlu satış çalışanı ve 9876 kodlu muhasebe uzmanı ile 5678 kodlu envanter uzmanı bilinçli, beraber ve isteyerek hileli işlem gerçekleştirmiştir. Tespit: 1234 kodlu satış uzmanı ve muhasebe ile envanter uzmanları tarafından bilinçli bir hile organizasyonu olduğu açıktır. Faturaların çalışan fiyatlarına bağlı kalarak düzenlenmediği, üçüncü şahıslara satış yapılmasının önündeki engeller dikkate alınmadan, fatura düzenlenmeden satış yapılarak, satış gelirini şirket kasasına tahsil etmek yerine şahsi menfaat sağlandığı, şahsi menfaat sağlanmasından kaynaklı farklılıkların, şirket çalışanlarına yapılan satışlar kapsamında bertaraf edilmeye çalışıldığı ve tüm bu işlemlerin muhasebe ve envanter kayıtlarında eksik, yetersiz ve kontrolsüz bir şekilde aynı şekilde yer aldığı tespit edilmiş ve XYZ A.Ş.’nin üretim tesisinde birden çok departmanın dâhil olduğu bir hile vakası tespit edilmiştir.

İç denetim ekibi tarafından hileli vaka sürecinde elde edilen tüm bilgiler, belgeler, deliller ve görüşme raporları Ankara’da bulunan Yönetim Kurulu’na sunulmuştur. Yönetim Kurulu yapmış olduğu incelemelerden sonra, üretim tesisinde hileli işlem olduğu sonucuna varmıştır. Hileli işleme konu olan taraflara ilişkin olarak disiplin soruşturması açılmasına ve şirketin iş ahlakı kurallarına ve etik kodlarına aykırı durum tespit edilmesi nedeni ile gerekli işlemlerin ivedi bir şekilde başlatılmasına yönelik olarak üretim sistemi fabrika müdürüne yazılı tebligat yapılmıştır. Üretim sisteminin en üst amiri konumunda olan fabrika müdürü Yönetim Kurulu’ndan gelen yazılı talebi alır almaz, hileli işlemlere taraf olan üç çalışan hakkında disiplin soruşturması açmıştır. Açılan disiplin soruşturması kapsamında XYZ A.Ş.’nin yürürlükte olan şirket içi disiplin yönetmeliğine uygun prosedürler gerçekleştirilmiştir. XYZ A.Ş.’de gerçekleşen hile vakası süresince yapılan incelemeler sonucunda hileli eylemi gerçekleştiren çalışanlara yönelik yürütülen disiplin soruşturmasında disiplin yönetmeliği kapsamında aşağıda nedenleri ile belirtilen cezalar verilmiştir;

- 1234 kodlu satış uzmanının hileli işlemi bilerek, planlayarak ve uzun süredir gerçekleştirdiği tespit edilmiştir. 1234 kodlu satış uzmanının bilerek ve planlayarak, şirket varlıklarına zarar veren bir eylemi uzun vadeli olarak gerçekleştirdiği ve hileli eyleminin fark edilmemesi için yalan söyleyerek yaptığı hileli işlemi kapatmaya çalıştığı, muhasebe belgelerinde kasıtlı olarak hatalı kayıt girilmesine neden olduğu ve düzenlenen faturalarda hileye başvurduğu hile vakasına ilişkin yürütülen denetim süreçleri sonucunda tespit edilmiştir. Çalışanın yazılı savunması talep edilmiş ve 1234 kodlu satış uzmanından gelen yazılı savunmada, hileli eylemlerine ilişkin tatmin edici ve açıklayıcı bilgiler bulunamamıştır. XYZ A.Ş.’nin şirket varlıklarına ve sistemlerine kasıtlı olarak zarar verici eylem gerçekleştirdiği için 1234 kodlu satış danışmanının iş akdi tek taraflı olarak tazminatsız fesih edilmiştir.
- XYZ A.Ş.’nin gerçekleştirdiği hileli işlemlere dair oluşturduğu hatalı belgeleri ve envanter sistemine yönelik hazırladığı dokümanlar kayıt altına alan 9876 ve 5678 kodlu uzmanlar da disiplin soruşturmasına tabi tutulmuştur. Bu soruşturma kapsamında; 9876 kodlu muhasebe uzmanının ve 5678 kodlu envanter uzmanının yazılı savunmaları istenmiştir. 9876 kodlu muhasebe uzmanı, yazılı savunmasında gelen faturaları gördüğü şekilde kayıt altına aldığını, muhasebe departmanında satış ve alış faturalarının sisteme işlenmesinden sorumlu olduğunu ve

kendisi tarafından sisteme işlenen faturalara ilişkin muhasebe şefi ve muhasebe müdür yardımcısı tarafından kontroller yapıldığını belirtmiştir. Henüz iki yıldır muhasebe uzmanı olarak çalıştığını ekleyen 9876 kodlu muhasebe uzmanı bilinçli, kasıtlı olarak hileli işlem yapmadığını, kendisine verilen faturaları muhasebe sistemine kayıt etme görevini yerine getirdiğini belirtmiştir. Bu hususta disiplin komitesi, eylemin planlı bir eylem olduğunu ve 9876 kodlu muhasebe uzmanının mesleki özelliklerini tam anlamı ile kullanarak hatayı ortaya çıkartmadığını göz önünde bulundurarak 9876 kodlu muhasebe uzmanına yazılı uyarı vermiştir ve benzer bir eylemin tekrarı durumunda iş akdinin tek taraflı ve tazminatsız olarak fesih edileceğini bildirmiştir.

- 5678 kodlu envanter uzmanından alınan yazılı savunmanın oldukça yetersiz ve tutarsız bilgiler içerdiğine karar veren disiplin kurulu, 5678 kodlu envanter uzmanı ile 1234 kodlu muhasebe uzmanının bilerek, planlayarak hileli eyleme karıştıkları sonucuna varmıştır ve 5678 kodlu envanter uzmanını da iş tanımında yer alan görev ve sorumlulukları layıkıyla yerine getirmemekten, kendisine işe başlarken tebliğ edilen bilinçli ve sorumluluk sahibi görev yürütme ilkesine paralel davranmamaktan ve şirket varlıklarını bilinçli olarak olumsuz ve kötü niyetli olarak kullanmaktan işten çıkarılmıştır

4. SONUÇ

Günümüz küresel iş dünyasında, rekabet koşullarının artması ve şirketlerin rekabet yoğun piyasalarda sürdürülebilirliklerini korumaları ve rekabet avantajı elde edebilmeleri noktasında yeni süreçleri şirketlerine entegre etmeleri gerekmiştir. Bu gereklilik şirketlerin var olan faaliyet hacimlerinin artması ile sonuçlanmıştır. İş süreçlerindeki ve faaliyet hacimlerindeki artış ile birlikte şirketlerin artan hacimlerine yönelik katma değer elde edebilmesi noktasında, yeni kurallar ve politikalar belirlemesi önemli bir gereklilik olarak doğmuştur. Yeni süreçler, kurallar, politikalar ve prosedürler tanımlanması şirketlerin artan iş hacimlerinde etkin ve verimli sonuçlar elde edebilmesi ve hatalı, hileli işlemler ile karşılaşma riskini minimize edebilmesi noktasında önem arz etmektedir. Bu kapsamda, şirketlerin tüm birimleri arasında faaliyetlerinin koordineli bir şekilde yönetilmesi ve profesyonel, kurumsal yönetim anlayışını benimseyerek, yönetsel kontrolün tüm süreçlerde hissedilmesi önemli bir gereklilik olarak ortaya çıkmıştır. Burada altını çizmek gereken olgu, tüm

süreçlere ilişkin üst yönetim elemanlarının dâhil edilmesi değil, şirket süreçlerinin iç kontrol sistemi ve belirlenmiş kural-politikalara uygun bir şekilde sürdürülebilirliğini sağlayacak iç denetim yapısının oluşturulmasıdır.

Şirketlerde, etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması, bu sistemin etkin ve verimli bir şekilde sürdürülebilir kılınması her ne kadar şirket yönetiminin temel görevi olarak düşünülse de verimli, etkin ve sürdürülebilir, hata ve hileleri önlemede ve ortaya çıkartmada etkili bir iç kontrol sisteminin en önemli yapı taşı, iç denetim birimidir. İç denetim birimi, iç kontrol sisteminin etkin olarak adlandırılabilmesi sürecinde, süreçlere yönelik kontrolleri yerine getiren ve kontrolleri sonucunda var olan aksaklıkları tespit ederek gerekli önlemlerin alınmasına yönelik olarak yönetime rapor sunan birimdir ve bu birimin etkinliği eş zamanlı olarak iç kontrol sisteminin ve iç denetim süreçlerinin etkinliği, verimliliği olarak adlandırılmaktadır.

İç denetim sistemleri kapsamında gerçekleştirilen iç denetim faaliyetlerinin en temel hedefi, şirketlerin süreçlerinde ortaya çıkması muhtemel hilelerin, hataların, suistimallerin saptanması ve saptanan hilelere, hatalara, suistimallere yönelik tedbirlerin alınmasını sağlayarak, aynı olumsuzlukların süreçlerde tekrarlanmasını önlemektir. İç denetim faaliyetleri süresince, etkin rol oynayan iç denetim birimleri gerek iç denetim sistemi gerekse iç kontrol sisteminin sürdürülebilirliği, etkinliği açısından oldukça önemli birimlerdir. İç denetim birimleri, gerek hilenin ortaya çıkartılmasına yönelik iç kontrol sistemlerinin etkinliğini ve uygunluğunu inceleme noktasında, gerekse ortaya çıkartılan hile vakasına ilişkin gerekli denetimlerin yapılarak hileli olaya ilişkin yönetime rapor sunarak, hileli olayın tekrar gerçekleşmemesine yönelik önlemler alınması noktasında rol üstlenmektedir. İç denetim birimleri, hilelerin önlenmesi noktasında işletmeye direkt olarak olumlu katkı sağlamaktadırlar. Sağlanan bu olumlu katkı, maddi, manevi birçok olumsuz sonucu olan hileli olayların mümkün olduğunca önüne geçilmesini sağlamanın yanı sıra, iç denetim birimlerinin etkinliği ile hile nedeni ile şirketlerin katlanmak zorunda oldukları maliyetleri de minimize etmektedir.

İç denetim birimlerinde hile denetiminin yapılması ve hile denetimi uygulamasını içeren bu tez çalışması sürecinde, hileli işlemlerin ortaya çıkartılması ve hileli işlemlere neden başvurulduğuna yönelik araştırmalar yapılmıştır. Genel olarak bakıldığında, rekabet gücü elde etmek ve elde ettikleri rekabet gücü vasıtası ile rakiplerinin bir adım önüne geçerek, müşteri paylarını ve kârlılıklarını arttırmak isteyen şirketler rekabet süreçlerinde kimi zaman etik olmayan

yollar kullanmakta ve etik dışı faaliyetlerde bulunmaktadır. Bu faaliyetlerin planlı, programlı yapılması noktasında ortaya çıkartılmaları zorlaşmaktadır. Etik dışı veya hileli faaliyetler kısa vadede firmalar için fayda sağlıyor olarak gözükebilmektedir. Ancak, uzun vadede ele alındığında hileli işlemlerin ortaya çıkması noktasında, şirketin prestij ve itibar kaybı yaşaması, hukuki süreçler ile karşı karşıya kalması, bu süreçlerin sonucunda firmayı iflasın eşiğine kadar getirecek büyüklükte cezalar ödemekle yükümlü kılınması mümkündür. Dolayısıyla, kısa vadede yarar sağlıyormuş gibi görünse de firmanın iç çevresindeki ya da dış çevresindeki süreçlerinde hileli işlemlere başvurması uzun vadede firmayı olumsuz yönde etkilemektedir.

Şirket penceresinden değil de çalışan penceresinden bakıldığında, şahsi menfaat sağlamak, daha fazla para kazanmak gibi farklı nedenlerle başvuru- lan etik dışı davranışlar ve hileli işlemler planlı ve programlı olarak yürütül- mekte ve hileli işlemlerin sonucunda şirket çalışanları hak ettiklerinden fazla kazanç, menfaat elde etmektedirler. Çalışan hilelerinde, hile olayında zarar gören taraf çalışanın mevcut olduğu şirketi yani işverenidir. Çalışanlar, şahsi menfaat sağlamak, mevcut durumlarından daha iyi duruma ulaşmak amacı ile şirketin sahip olduğu varlıkları, kaynakları haksız kazanç elde etme yolu ile bilerek ve isteyerek yani kasıtlı olarak, etik kurallar ile örtüşmeyecek şekilde, uygunsuz kullanmakta ya da ele geçirmeye çalışmakta veya ele geçirmekte- dir. Şirketlerin çalışanları tarafından gerçekleştirilen, kasıt içeren ve çalışanın şahsi çıkarları nedeni ile gerçekleştirilen çalışan hileleri şirketler açısından maddi zararlar ile sonuçlanmaktadır. Şirketlere ekstra maliyet yükleyen hileli işlemlerin belirlenmesi ve eş zamanlı olarak hile riski taşıyan alanların orta- ya çıkartılmasında iç denetim birimlerinin rolünün belirlenmesi kapsamında yürütülen uygulama çalışması kapsamında temel amaç, iç denetim süreçle- rinde hile araştırmasına ilişkin uygulamaların belirlenmesi ve hilenin ortaya çıkartılmasından hilenin raporlanmasına kadar geçen süreçte, iç denetçilerin rollerinin değerlendirilmesi ve bu değerlendirmelerin Uluslararası İç Dene- tim Standartlarına uygunluğunun tartışılması şeklinde belirlenmiştir. Bu temel amaç kapsamında yürütülen uygulama çalışmasında elde edilen sonuçlar ve iç denetim sistemlerine yönelik yürütülen alan yazın taraması kapsamında, şirketlerin iç denetim faaliyetlerinin ve dolaylı olarak da iç kontrol sistemle- rinin etkinliğinin ve verimliliğinin sağlanmasına yönelik önerilerimiz aşağıda sunulmuştur;

- İç kontrol sisteminin etkin olmasına yönelik uygulama kapsamında varılan en önemli sonuçlardan bir tanesi, kontrol ortamlarının net bir şekilde belirlenmesine yönelik gerekliliktir. Şirketlerin, iç kontrol sisteminin temel öğelerinden biri kabul edilen kontrol ortamlarını net bir şekilde belirlemeli, her departmandaki çalışanların görev ve sorumluluk alanlarını şeffaf ve anlaşılır bir şekilde ortaya koymalı ve tüm çalışanların bu yönde eğitime tabi tutulmasını sağlaması gerekmektedir. Yürütülecek olan bu eğitimler, çalışanların hem bireysel görev ve sorumluluklarına yönelik bilinç sahibi olmasına hem de departmanlarının görev ve sorumluluklarının bilincine varmasına olanak sağlayacaktır. Ayrıca, departman içerisinde çalışan bireylerin birbirlerinin yaptıkları işe ilişkin farkındalık düzeyleri arttığı noktada, departman içerisinde görev ve sorumluluklara aykırı davrananların önüne geçilmesi kolaylaşacaktır.
- İç denetim süreçlerinin, denetim komiteleri tarafından süreklilik arz edecek şekilde değerlendirilmesi ve kontrol edilmesi gerekmektedir. Bu noktada, şirketlerin iç denetim faaliyetlerini sürdüren iç denetim birimlerinin denetim komitelerine düzenli raporlar sunmasının bu kontrole yönelik fayda sağlayacağını belirtmek gerekmektedir.
- İç denetim faaliyetlerinin ve iç denetim süreçlerinin etkinliğine yönelik olarak çalışanların etik ve etik değerlere yönelik algılarının ölçülmesi fayda sağlayıcı bir uygulama olarak önerilmektedir. Çalışanların etik algılarının değerlendirilmesi noktasında uygulanacak süreçlerde, mevcut etik kurallar kapsamında davranış sergilemeyen birim, birey ve departmanların belirlenmesi mümkün olacaktır. Etik kurallara aykırı olarak davranan birim, birey ve departmanların belirlenmesine müteakip sorunlu alanların düzeltilmesine yönelik süreçlerin organize edilmesi kolaylaşacaktır. Etik algılama düzeyinin düşük olduğu noktaların potansiyel hileli alanlar olarak belirlenmesi ve bu noktalara yönelik kontrol veya düzenleme yapılması şirketlerin hileli işlemlerden dolayı katlanmak zorunda olduğu maliyetleri minimize etme noktasında yararlı olacaktır.
- Şirketlerin iç denetim birimlerinin, var olan şirket yapılarında bağımsız ve tarafsız olarak faaliyet göstermesine yönelik tedbirlerin alınması gerekmektedir. İç denetim birimlerinin sorumluluklarını yerine getirirken şirket yapısından kaynaklı bürokratik engellere takılması engellenmelidir.

- Şirketler, faaliyet hacimlerinden kaynaklı olarak ERP programları kullanıyorsa ve stoklu işlem gerçekleştiriyorsa, satış ve stok süreçlerinin takibinin sağlanması etkin ve verimli şekilde yapılmalı ve barkod sisteminin süreçlere entegre edilmesi gerekmektedir. Aksi takdirde, uygulamaya konu olan şirketteki hile vakasında olduğu gibi, manuel müdahalenin gerçekleşmesi ve hilenin ortaya çıkması kaçınılmaz olacaktır. Şirketlerin, bilgi sistemlerinin geliştirilmesi ve kullanıcıdan kaynaklı hataların minimize edilmesine yönelik çapraz kontrollerin var olduğu sistemlerin kullanılması ile birlikte hem iyi niyetli kullanıcıların bilinçli olarak yapmayacağı kullanıcı hatalarının önüne geçilecektir hem de organize hile eylemlerinin gerçekleşmesi engellenecektir.
- Şirket sahip ve yöneticilerinin hile konusuna bakışları ve yaklaşımları hile işlemlerinin ortaya çıkarılması ve önlenmesinde önem arz etmektedir. İç denetçilerin hile denetimi konusunda yeterli eğitim ve tecrübeye sahip olmaları şirketlerde hile işlemlerinin tespiti, ortaya çıkarılması ve sonuçlandırılmasında etkili olacaktır.

Genel bir değerlendirme yapmak gerekirse, gerek yürütülen örnek olay analizi kapsamında varılan sonuçlar gerekse alan yazın taraması kapsamında elde edilen veriler kapsamında, hileli işlemlerin şirketler açısından önemli bir maliyet arttırıcı unsur olduğu sonucuna varılmıştır. Bu nedenle de bu işlemlerin engellenmesine ve ortadan kaldırılmasına yönelik, etkin ve sürdürülebilir iç denetim sistemlerinin ve iç kontrol sistemlerinin kurulmasının önemli bir şart olduğu sonucuna varılmıştır. Her ne kadar kurulması ve sürdürülebilir kılınmasına yönelik şirketler belirli bir maliyete katlanmak zorunda kalsa da bu maliyetler hileli işlemlerin tespiti, ortaya çıkarılması, sonuçlandırılması ve önlenmesinden elde edilen faydanın altında kalacaktır.

KAYNAKÇA

Adiloğlu, B. (2011). İç Denetim Süreci Kontrol Prosedürleri, İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Başpınar, A. (2006). Kamuda İç Denetim ve Merkezi Uyumlaştırma Fonksiyonu, **Maliye Dergisi**, 1515 (2006) : 23-42.

Bozkurt, N. (2012). **Bağımsız Denetim**, Ankara : Siyasal Yayınevi.

Bozkurt, N. (2009). İşletmelerin Kara Deliği Hile, Çalışan Hileleri. İstanbul: Alfa Yayınları.

CIMA (2008). Fraud Risk Management: A Guide to Good Practice, [Çevrimiçi] 15.01.2017 tarihinde http://www.cimaglobal.com/ADDD6F5D-2F0B-4A92-A2EC-4EDE56577C45/FinalDownload/DownloadId-8C53C9DB7CF11E0D1DA4858F36E3CB3F/ADDD6F5D-2F0B-4A92-A2EC-4EDE56577C45/documents/importeddocuments/cid_techguide_fraud_risk_management_feb09.pdf.pdf adresinden erişildi.

Coderre, D.G. (1999). Fraud Detection: Using Data Analysis, Techniques to Detect Fraud, *Global Audit Publications*.

Cook, W. John, Winkle, M. Gary. (1984). **Auditing**, Boston: Houghton Mifflin Company.

COSO (Committee of Sponsoring Organizations of Tradeway Commission), (2006), **COSO Enterprise Risk Management Framework (Draft)** AI-CPA, USA.

Çatıkkaş, Ö., Gürsu, A.S. (2011). **Aracı Kurumlarda Denetim Komitesi Uygulaması**, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.

Çelik, A. (2005). **Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu**, Ankara: Seçkin Yayınları.

Çetinoğlu, T., Kurnaz, N. (2010). İç Denetimde Güncel Yaklaşımlar, Ankara: Umuttepe Yayıncılık

Durmuş, N., Taş, O. (2008). **Denetim**, İstanbul: Alfa Basım Yayın.

Eisenhardt, K.M. (1989). "Agency Theory: An Assesment and Review", *Academy of Management Review*, 14, 1 (1989) : 57-74.

European Confederation of Institutes of International Auditing / ECIIA, (2005), *Position Paper: Internal Auditing in Europe*.

Eversole, L. (2013). Profile of a Fraudster <http://www.bus.lsu.edu/accounting/faculty/lcrumbley/fraudster.html>

Fishman, Neil (2001). "Signs of Fraud: A Case by Case Review", **CPA Journal**, 71 (2001).

International Auditing Practices Committee (1994). *Codification of International Standards on Auditing and International Auditing Practice Statements*, 110 Glossary of Terms, USA.

Gürbüz, H. (1990) **Muhasebe Denetimi**, İstanbul: Bilim Teknik Yayınları.

Güredin, E. (1994). **Denetim**, İstanbul: Beta Yayınları.

Grant Thornton, "Managing Fraud Risk: The Audit Committee Perspective", 11.03.2017 tarihinde http://www.grantthornton.com/staticfiles/GTCom/Audit/Assurancepublications/Audit%20committee%20guides/ACH_Guides_Managing_Fraud_Risk_.pdf adresinden erişildi.

Graycar, A., Russell, S. (1992). Identifying and Responding to Corporate Fraud in the 21th Century, 02.01.2013 tarihinde http://www.aic.gov.au/media_library/conferences/-other/graycar_adam/2002-03-fraud.pdf adresinden erişildi.

Hayes, R., Dassen, R., Schilder, A., Wallage, P. (2005). **Principles of Auditing: An Introduction to International Standards of Auditing**, Pearson Education.

HIBIS (2009). Fraud Risk Analysis: Do You Understand the Risk? [Çevrimiçi] <http://www.hibis.com/newpdf/Fraud%20Risk%20Analysis%20RM%20April%2009.pdf?ProductID=465031> (Erişim Tarihi: 16.02.2017)

İşeri, M. (2002). Anonim Şirketlerde Vekalet Sorunu ve Bu Sorunun Çözümlemesinde Kullanılan Teknikler, *Journal of İstanbul Kültür University*, 2, 1. s. 77-86.

İşletme Odaklı Hile Türleri, 15.04.2013 tarihinde <http://www.hiledenetimhizmetleri.com/hile-denetimi/isletme-odakli-hile-turleri.html> adresinden erişildi.

Kaval, H. (2003). **Muhasebe Denetimi**, Ankara: Akademik Denetim Danışmanlık ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş. Yayınları.

Kaya, E. (2004). “Trend (Eğilim Yüzdeleri Analizi)”, **Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz** (201-220) Eskişehir: Anadolu Web Ofset.

Kepekçi, C. (2000). **Bağımsız Denetim**, Ankara: Siyasal Yayınevi.

Koçel, T. (2003). İşletme Yöneticiliği, İstanbul Beta Basım Yayın.

Koskivaara, E. (2004). “Artificial Neural Networks in Analytical Review Procedures,” **Managerial Auditing Journal**, 19, 2 (2004).

Newman, W. (1979). İşletmelerde ve Kamu Yönetiminde Sevk ve İdare, İstanbul : TODAİE yayınları.

Önce, S. (2004). “Trend (Eğilim Yüzdeleri Analizi),” **Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz** içinde (s. 175-200), Eskişehir: Anadolu Web Ofset

Porter, B., Simon, J., Hatherly, D. (2003). **Principles of External Auditing**, USA: John Wiley & Sons.

Rada, R. (2008). “Expert Systems and Wvolutionary Compinting for Financial Investing: A Review,” **Expert Ssytems with Applications**, 34 (2008)

Schwartz, M. (2001). “The Nature of the Relationship Between Corporate Codes of Ethics and Behaviour” **Journal of Business**, 32, 3 (2001)

Turaboğlu, T. T. (2004). “Vekalet-Temsil-Problem ve Maliyetler”, **Yaklaşım Dergisi**, (2004)

Türkiye İç Denetim Enstitüsü (2013). *IIA Uluslararası İç Denetim Standartları*, 02.01.2017 tarihinde <https://www.tide.org.tr/uploads/news/IcDenetimStandartlari2011vs2013.pdf> adresinden erişildi.

Türkyener, M. (2010). “Benford Yasası ve Mali Denetimde Kullanımı,” **Sayıştay Dergisi**, 64, 1, (2010) : 111-122.

Uyar, S. (2009). İç Kontrol ve İç Denetim: 5018 Sayılı Kanun Açısından Değerlendirilmesi, Ankara: Gazi Kitabevi.

Yüzgün, A. (1984). **Genel Denetim Yaklaşımı**, İstanbul: Dünya Yayınları